



# **OS PRESSUPOSTOS DA RESPONSABILIDADE CIVIL POR DANOS DECORRENTES DA LIQUIDAÇÃO ILEGAL DE IMPOSTO**

por

Tiago Alcoforado Calhau

Aluno n.º 443

Dissertação elaborada para obtenção do grau de:

Mestre em Direito na área de especialização de Direito  
Público

Orientadora:

Professora Doutora Maria Lúcia Amaral

Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa

Lisboa, Maio de 2010

## ÍNDICE

INTRODUÇÃO .....	4
PARTE I – DO REGIME LEGAL APLICÁVEL	
CAPÍTULO 1: AS MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE CIVIL EM GERAL .....	7
CAPÍTULO 2: AS MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO E DEMAIS ENTIDADES PÚBLICAS .....	10
CAPÍTULO 3: A NATUREZA E REGIME LEGAL APLICÁVEL À RESPONSABILIDADE CIVIL DECORRENTE DA LIQUIDAÇÃO ILEGAL DE IMPOSTO .....	14
PARTE II – DOS PRESSUPOSTOS	
CAPÍTULO 4: ACTO .....	21
4.1    DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DE IMPOSTO COMO UM <i>ACTO FUNCIONA</i> .....	21
4.2    DA RESPONSABILIDADE EM CASO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	23
CAPÍTULO 5: ILICITUDE .....	30
5.1    ENQUADRAMENTO GERAL .....	30
5.2    A LIQUIDAÇÃO ILEGAL DE IMPOSTO COMO UM ACTO ILÍCITO .....	33
5.2.1    Do direito subjectivo/interesse legalmente protegido dos contribuintes à liquidação de imposto nos termos previstos na lei .....	33
5.2.2    Da ilicitude em caso de acto de liquidação em conformidade com a lei mas em violação da CRP .....	40
CAPÍTULO 6: CULPA .....	44
6.1    ENQUADRAMENTO GERAL .....	44
6.2    DOS GRAUS DE CULPA E DA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE .....	46
6.3    DOS CRITÉRIOS DE APRECIAÇÃO DA CULPA .....	47
6.4    DA PROVA DA CULPA .....	49
6.5    DA CULPA INERENTE À LIQUIDAÇÃO ILEGAL DE IMPOSTO .....	50

<b>CAPÍTULO 7: DANO INDEMNIZÁVEL .....</b>	<b>52</b>
<b>CAPÍTULO 8: NEXO DE CAUSALIDADE .....</b>	<b>55</b>
<b>CAPÍTULO 9: DA RESPONSABILIDADE CIVIL POR LIQUIDAÇÃO DE IMPOSTO CONTRÁRIA AO DIREITO COMUNITÁRIO .....</b>	<b>57</b>
<b>9.1</b> ADMISSIBILIDADE DA RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO POR VIOLAÇÃO DO DIREITO COMUNITÁRIO À LUZ DO QUADRO LEGAL NACIONAL .....	57
<b>9.2</b> OS PRESSUPOSTOS DA RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO POR VIOLAÇÃO DO DIREITO COMUNITÁRIO .....	61
<b>9.3</b> DA NECESSIDADE DE COMPATIBILIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS COMUNITÁRIOS COM OS PRINCÍPIOS E NORMAS NACIONAIS .....	62
<b>9.4</b> DA VIOLAÇÃO DE UMA NORMA JURÍDICA DE DIREITO COMUNITÁRIO QUE VISE ATRIBUIR DIREITOS AOS PARTICULARES: ILICITUDE .....	65
<b>9.5</b> DA VIOLAÇÃO SUFICIENTEMENTE CARACTERIZADA: CULPA .....	72
<b>9.6</b> DO NEXO DE CAUSALIDADE .....	79
<b>9.7</b> DOS DANOS INDEMNIZÁVEIS .....	81
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>83</b>
 <b>ANEXOS</b>	
LISTA DE ABREVIATURAS .....	91
JURISPRUDÊNCIA NACIONAL .....	93
JURISPRUDÊNCIA DO TJCE .....	96
BIBLIOGRAFIA .....	98

## INTRODUÇÃO

No contexto de um moderno Estado de Direito Democrático, o exercício pelo Estado dos respectivos poderes públicos encontra-se, desde logo, limitado pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, estando a actuação dos órgãos e agentes administrativos subordinados à Constituição e à lei. Tais limitações operam igualmente no quadro do exercício do poder estadual de tributar, o qual se manifesta sobretudo ao nível dos actos de liquidação e cobrança de imposto operados pela Administração Tributária<sup>1</sup>.

Os termos em que se processa a tributação de uma determinada realidade resultam de uma relação de compromisso de origem constitucional e legal entre, por um lado, o poder de tributar do Estado e o correspondente dever dos contribuintes de pagarem impostos<sup>2</sup> e, por outro lado, os direitos e interesses legítimos dos contribuintes que a CRP reputa de fundamentais e que, nesse sentido, operam como limites ao poder de tributar.

Contudo, frequentemente se verificam disfunções nesta relação de compromisso, procedendo a Administração Tributária à liquidação (e conseqüente cobrança) de imposto em violação das disposições legais aplicáveis. Ora, sendo o imposto um encargo patrimonial a suportar pelos contribuintes que inclusivamente goza de um elevado grau de coercibilidade<sup>3</sup>, facilmente se constata que a respectiva liquidação indevida é potencialmente geradora de danos na esfera jurídica dos contribuintes, desde logo pelo facto de estes se verem forçados a suportar um encargo ilegal.

É certo que, mediante a anulação graciosa ou judicial do acto de liquidação de imposto, o contribuinte poderá obter a restituição do imposto que tenha sido pago indevidamente à Administração Tributária, acrescido de juros indemnizatórios computados à taxa anual de 4%, sobre o montante indevidamente pago ou, em alternativa, o pagamento de uma indemnização pelos prejuízos suportados com a garantia prestada para obstar à execução imediata da dívida de imposto em sede de execução fiscal (artigos 43.º, 53.º e 100.º da LGT).

---

<sup>1</sup> Apesar da diversa nomenclatura adoptada pela doutrina fiscal para designar os órgãos e agentes do Estado incumbidos do exercício do poder tributário do Estado, para efeitos do presente estudo adoptaremos o conceito lato de *Administração Tributária* tal como definido no artigo 1.º, n.º 3, da LGT e que *grossa modo* inclui as entidade públicas incumbidas da liquidação e cobrança de tributos, entre as quais a DGCI e a DGAIEC.

<sup>2</sup> Para uma análise aprofundada sobre a configuração constitucional do dever de pagar impostos, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, “O Dever Fundamental de Pagar Imposto”, Coimbra, 1998, Almedina, p. 185 e ss.

<sup>3</sup> Na verdade, tal como decorre do disposto no artigos 67.º, n.º 1, 69.º, alínea f), e 103.º, n.º 4, do CPPT, a interposição de recurso hierárquico, reclamação graciosa ou impugnação judicial não promove, por si só, a suspensão da exequibilidade da liquidação de imposto. Assim, caso pretenda obstar à cobrança coerciva pelo Estado do imposto liquidado enquanto contesta graciosa ou juridicamente a legalidade de tal liquidação, o contribuinte deverá, por regra, optar entre (i) proceder ao pagamento do imposto (obstando assim à instauração de um processo de execução fiscal) ou (ii) prestar garantia idónea para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal nos termos do artigo 169.º do CPPT.

Contudo, facilmente se poderão imaginar outros danos decorrentes de uma liquidação ilegal de imposto cujo ressarcimento não caiba no espectro dos mecanismos legalmente previstos nos artigos 43.º, 53.º e 100.º da LGT e para cujo ressarcimento as leis tributárias não prevêem qualquer mecanismo.

Ora, o artigo 22.º da CRP consagra, de forma ampla, o princípio da responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, o qual se encontra presentemente concretizado pelo RRCEE, aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro.

Assim, em sede do presente estudo, procuraremos determinar em que medida é tal princípio geral da responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas poderá operar no quadro da liquidação ilegal de imposto por parte da Administração Tributária, para efeitos de ressarcimentos daqueles danos que não se mostrem especificamente indemnizáveis ao abrigo das normas jurídico-tributárias vigentes, em concreto, dos artigos 43.º, 53.º e 100.º da LGT.

Trata-se de um tema que não é novo. VASCO BRANCO GUIMARÃES, na sua obra intitulada “A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal”<sup>4</sup> –, estudou aprofundadamente o tema e, como se verá, o nosso estudo assentará, em parte, nos pressupostos por si desenvolvidos e enunciados. Assim, e aceitando o repto lançado por este Autor<sup>5</sup>, no presente estudo procuremos analisar a forma como cada um dos pressupostos da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas se manifestam no quadro da responsabilidade civil da Administração Tributária por danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto. Nessa análise, será dado particular enfoque ao RRCEE que, como se verá, consideramos poder aplicar-se.

Deste modo, ficará excluída do presente estudo toda a problemática da responsabilidade civil da Administração Tributária por todos os outros actos de natureza tributária que não a liquidação de imposto.

O estudo que ora iniciamos terá duas partes essenciais.

Na Parte I, procuraremos determinar qual a natureza da responsabilidade civil da Administração Tributária pelos danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto, o que

---

<sup>4</sup> VASCO BRANCO GUIMARÃES, “A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal”, Lisboa/Toledo, 2006, Vislis Editores. Nesta obra, o referido Autor desenvolve uma análise da responsabilidade civil da Administração Tributária a partir de um estudo prévio da relação jurídica fiscal e da graduação do nível de discricionariedade que se revela no quadro dos actos tipicamente praticados pela Administração Tributária, daí extraindo as respectivas consequências ao nível dos danos indemnizáveis em sede de responsabilidade civil.

<sup>5</sup> “Responsabilidade Civil...” cit., pg. 25, onde se refere: «Esperamos que, complementarmente, este trabalho possa ser igualmente útil e catalisador de outros estudos e investigações sobre a matéria».

naturalmente pressuporá uma breve análise das diversas modalidades de responsabilidade civil do Estado.

Na Parte II, uma vez identificada a natureza da responsabilidade civil da Administração Tributária e qual o quadro normativo aplicável, focaremos a nossa análise em cada um dos pressupostos da responsabilidade civil: acto, ilicitude, culpa, dano e nexo de causalidade. Optámos por analisar a responsabilidade civil da Administração Tributária pelos danos decorrentes da liquidação de imposto em violação do Direito Comunitário, de forma autónoma, no Capítulo 9. Na verdade e como se verá, a mesma apresenta especificidades muito próprias que, em nosso entender, merecem semelhante tratamento.

Refira-se que, com o presente estudo, não se pretende efectuar uma análise pormenorizada de cada um dos pressupostos da responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas – o que, aliás, tem sido amplamente efectuado pela diversa doutrina administrativa existente sobre esta matéria. Aquilo que pretendemos é, partindo das coordenadas desenvolvidas pela doutrina e jurisprudência administrativas relativas a este tema, analisar cada um dos pressupostos da responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas, no contexto da responsabilidade civil da Administração Tributária por danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto.

## PARTE I

### DO REGIME LEGAL APLICÁVEL

Na Parte I do presente estudo, procuraremos determinar qual a natureza da responsabilidade civil da Administração Tributária decorrente da liquidação ilegal de imposto. Para analisar os diversos pressupostos dessa responsabilidade civil será fundamental determinar qual a modalidade de responsabilidade civil do Estado que importa considerar.

Para esse efeito, iniciaremos por uma breve incursão nas duas típicas modalidades de responsabilidade civil: responsabilidade contratual “ou” obrigacional e responsabilidade extracontratual “ou” extra-obrigacional.

A utilização entre aspas da dupla conjunção “ou” não pretende ser inócua: tal como se verá, a doutrina civilística (seguida por alguma jurisprudência administrativa) tende a utilizar os termos responsabilidade contratual e responsabilidade obrigacional como sinónimos, não obstante reconhecer que naturalmente nem toda a responsabilidade obrigacional resulta da violação de obrigações contratuais<sup>6</sup>. E, uma vez que se encontram legalmente previstos diversos regimes de responsabilidade civil do Estado em função da natureza das posições jurídicas violadas<sup>7</sup>, importa clarificar o alcance desses conceitos e, logo, o âmbito de aplicação de cada um desses regimes.

## CAPÍTULO 1

### DAS MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE CIVIL EM GERAL

No Direito Privado, a responsabilidade civil é comumente qualificada como uma das fontes gerais das obrigações, a par dos contratos, dos negócios unilaterais, da gestão de negócios e do enriquecimento sem causa, concepção aliás adoptada pelo próprio CC<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Nesse sentido, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, “Direito das Obrigações”, 9.<sup>a</sup> Edição, Coimbra 2001, Almedina, p. 493 e 494 ou JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, “Das Obrigações em Geral”, Volume I, 10.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 2000, Almedina, p. 519 e 520 – no âmbito do direito civil; e Acórdãos do STA de 13.03.2001 (P. 43879), de 20.06.89 (P. 25916), de 17.03.2004 (P. 0962/03) e de 22.04.1999 (citado no Acórdão de 11.03.2009 – P. 463/08) – no âmbito do Direito Administrativo.

<sup>7</sup> Tal como o próprio nome indica o RRCEE aplica-se à responsabilidade civil extracontratual do Estado, aplicando-se à responsabilidade contratual o CC, dada a remissão do artigo 325.º, n.º 4, do CCP.

<sup>8</sup> A respeito das diversas fontes das obrigações v., por exemplo, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, “Direito das Obrigações” *cit.*, p. 177 e ss ou JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, “Das Obrigações em Geral” *cit.*, p. 203 e ss.

Em função da natureza da situação jurídica violada e geradora de responsabilidade civil, os autores identificam, de uma forma geral, duas modalidades: responsabilidade contratual e responsabilidade extracontratual<sup>9</sup>.

A responsabilidade contratual pode ser definida como a «responsabilidade proveniente da falta de cumprimento das obrigações emergentes dos contratos, de negócios unilaterais ou da lei»<sup>10</sup> ou, por outras palavras, a responsabilidade resultante da «violação de um direito de crédito ou obrigação em sentido técnico»<sup>11</sup>.

O conceito de obrigação (em sentido técnico)<sup>12</sup> é-nos facultado pelo artigo 397.º do CC, nos termos do qual «obrigação é o vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação». Para ANTUNES VARELA, «diz-se obrigação a relação jurídica por virtude da qual uma (ou mais) pessoa pode exigir de outra (ou outras) a realização de uma prestação»<sup>13</sup>. Em sentido aproximado, CARVALHO FERNANDES qualifica a obrigação em sentido técnico como o «dever de prestação correspondente à situação do devedor numa relação de tipo obrigacional, ou seja, a situação jurídica passiva contraposta a um direito de crédito»<sup>14</sup>.

Constata-se, pois, que sempre que ocorra a violação de um vínculo jurídico de natureza obrigacional, tenha o mesmo origem contratual, legal ou outra, estaremos perante uma situação potencialmente geradora de responsabilidade contratual.

Em contrapartida, a responsabilidade extracontratual resulta da «violação de direitos absolutos ou da prática de certos actos que, embora lícitos, causam prejuízo a outrem»<sup>15</sup> ou, por outras palavras, da «violação de deveres de conduta impostos a todas as pessoas e que correspondem aos direitos absolutos, ou até da prática de certos actos que, embora lícitos, produzam dano a outrem»<sup>16</sup>, ou ainda da «violação de deveres genéricos de respeito, de normas gerais destinadas à protecção de outrem»<sup>17</sup>.

---

<sup>9</sup> MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, “Direito das Obrigações” *cit.*, p. 493, JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, “Das Obrigações em Geral” *cit.*, p.519 e 520 e LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, “Direito das Obrigações”, Volume I, 2.ª Edição, Coimbra, 2003, Almedina, p. 252.

<sup>10</sup> JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, “Das Obrigações em Geral” *cit.*, p. 519.

<sup>11</sup> MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, “Direito das Obrigações” *cit.*, p. 493.

<sup>12</sup> O conceito de obrigação em sentido técnico distingue-se do conceito de obrigação que é utilizado na linguagem corrente e que tende a abarcar figuras distintas mas próximas da obrigação em sentido técnico, como o dever jurídico, o estado de sujeição, o ónus jurídico e os direitos-deveres (poderes funcionais). Nesse sentido e para uma caracterização das diversas figuras aproximadas mas não incluídas no conceito de obrigação em sentido técnico, v. JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, “Das Obrigações em Geral” *cit.*, p. 51 e ss.

<sup>13</sup> JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, “Das Obrigações em Geral” *cit.*, p. 62.

<sup>14</sup> LUÍS A. CARVALHO FERNANDES, “Teoria Geral do Direito Civil II – Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica”, 3.ª Edição, Lisboa, 2001, Universidade Católica Portuguesa, p. 602.

<sup>15</sup> JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, “Das Obrigações em Geral” *cit.*, p. 520.

<sup>16</sup> MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, “Direito das Obrigações” *cit.*, p. 494.

<sup>17</sup> LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, “Direito das Obrigações”, *cit.*, p. 252.



Do exposto, desde logo se constata existir alguma falta de rigor nos conceitos tradicionalmente adoptados, uma vez que se tende a enquadrar na responsabilidade contratual aquela que resulta da violação de obrigações contratuais e não contratuais, incluindo-se portanto, no âmbito desta, a responsabilidade decorrente da violação de obrigações não emergentes de contratos que, não obstante terem natureza extracontratual acabam por não se enquadrar na figura da responsabilidade civil extracontratual.

Para ANTUNES VARELA, «a expressão responsabilidade contratual não é inteiramente rigorosa, na medida em que obrigação de reparação do dano por ela abrangida nem sempre resulta da violação de um contrato»<sup>18</sup>. Em sentido idêntico, ALMEIDA COSTA considera que «o qualificativo corrente não se mostra rigoroso, dado que, além dos contratos, existem outras fontes de tais vínculos, cujo incumprimento ocasiona essa espécie de responsabilidade civil», podendo tais vínculos surgir «de negócios jurídicos unilaterais e, inclusive, directamente da lei»<sup>19</sup>.

Procurando maior rigor nos conceitos, alguns autores adoptam outras designações. Daí que a responsabilidade contratual surja por vezes designada por responsabilidade obrigacional ou negocial e a responsabilidade extracontratual por responsabilidade extra-obrigacional, delitual ou aquiliana.

Não se pretendendo, em sede do presente estudo, levar a cabo uma análise crítica das diversas denominações adoptadas pela doutrina nem tão pouco uma tomada de posição sobre as mesmas<sup>20</sup>, importa contudo notar que a legislação civilística (e, em concreto, o CC) não adopta expressamente uma ou outra designação<sup>21</sup>, consagrando no entanto dois regimes distintos de responsabilidade: o regime previsto nos artigos 483.º e seguintes do CC, por regra aplicável à responsabilidade civil dita extracontratual (embora contendo algumas disposições aplicáveis em sede de responsabilidade contratual<sup>22</sup>) e o regime regulado nos artigos 798.º e seguintes do CC aplicável à responsabilidade dita contratual.

Refira-se ainda que, por regra, a doutrina civilística classifica igualmente a responsabilidade civil em: responsabilidade por factos ilícitos, que poderá incluir diversas

---

<sup>18</sup> JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, “Das Obrigações em Geral” *cit.*, p. 519, nota de rodapé (1).

<sup>19</sup> MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, “Direito das Obrigações” *cit.*, p. 493.

<sup>20</sup> Para uma avaliação crítica de cada uma das designações adoptadas, v., entre outros, JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, “Das Obrigações em Geral” *cit.*, p. 519, nota de rodapé (1), MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, “Direito das Obrigações” *cit.*, p. 493 e 494 e LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, “Direito das Obrigações” *cit.*, p. 253 e a diversa doutrina aí citada.

<sup>21</sup> Com efeito, a própria letra e organização sistemática do Código Civil, apresenta-nos alguns indícios de sinal contraditório, pois: por um lado, na norma de conflitos constante do artigo 45.º, o legislador adoptou expressamente a designação «*responsabilidade extracontratual*»; mas, por outro lado, a norma que institui a responsabilidade civil geralmente apelidada de «*contratual*» (i.e. o artigo 798.º do CC) refere-se ao incumprimento da «*obrigação*» (e não do contrato) e insere-se na Secção do CC respeitante ao não cumprimento das «*obrigações*».

<sup>22</sup> Refira-se, por exemplo, o artigo 487.º do CC (contendo o critério de apreciação da culpa) aplicável em sede de responsabilidade contratual *ex vi* artigo 799.º, n.º 2, do CC.

formas de responsabilidade civil contratual e extracontratual, e que pressupõe um juízo de culpa (ainda que presumido) sobre o comportamento ilícito do agente (cfr. artigos 483.º e seguintes e 798.º e seguintes do CC); responsabilidade pelo risco, caso em que não há lugar a qualquer juízo de censura (culpa) sobre o comportamento do agente, mas em que se afere, de forma objectiva, a repartição do risco inerente a certas actividades (cfr. artigos 499.º e seguintes do CC); e responsabilidade por factos lícitos ou pelo sacrifício (cfr. artigos 339.º, n.º 2, 1172.º e 1322.º, entre outros)<sup>23</sup>.

## CAPÍTULO 2

### DAS MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO E DEMAIS ENTIDADES PÚBLICAS

A responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas encontra-se amplamente consagrada no artigo 22.º da CRP nos seguintes termos: «O Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem».

Em concretização de tal princípio, o legislador ordinário veio consagrar diversos regimes de responsabilidade civil do Estado e demais entidades pública, também designada por *responsabilidade da administrativa* entendida como «o conjunto de circunstâncias da qual emerge, para a administração e para os seus titulares de órgãos, funcionários ou agentes, a obrigação de indemnização dos prejuízos causados a outrem no exercício da actividade administrativa»<sup>24</sup>.

Para efeitos de caracterização dos regimes de responsabilidade civil especificamente previstos na lei, importa ter presentes os conceitos de *actos de gestão pública* e de *actos de gestão privada*.

---

<sup>23</sup> Para uma análise detalhada de cada um destes tipos de responsabilidade civil, v., por exemplo, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, “Direito das Obrigações”, *cit.*, p. 254 e ss.

<sup>24</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III, Actividade Administrativa, Responsabilidade Civil Administrativa”, Lisboa, 2008, Dom Quixote, p. 11. Refira-se, no entanto, que alguma doutrina nacional, na senda da doutrina francesa, reconduz à expressão *responsabilidade administrativa*, apenas a responsabilidade originada por factos causais e lícitos, não incluindo portanto a responsabilidade por factos ilícitos (MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, *Da responsabilidade Civil Extracontratual da Administração no Ordenamento Jurídico-Constitucional Vigente in “Responsabilidade Civil Extracontratual da Administração Pública”,* Coordenação Fausto de Quadros, Coimbra, 1995, Almedina, p. 46).

Para MARCELLO CAETANO, a distinção entre estes conceitos efectua-se nos seguintes termos: «deve entender-se por gestão pública a actividade da Administração regulada pelo Direito Público e por gestão privada a actividade da Administração que decorra sob a égide do Direito Privado», revestindo, portanto, a natureza de gestão pública «toda a actividade da Administração que seja regulada por uma lei que confira poderes de autoridade para o prosseguimento do interesse público, discipline o seu exercício ou organize os meios necessários para esse efeito»<sup>25</sup>.

A jurisprudência do STA e do Tribunal de Conflitos tem-se igualmente pronunciado sobre esta matéria, podendo, nesse sentido, atentar-se ao entendimento plasmado no Acórdão do Tribunal de Conflitos de 17 de Maio de 2007 (P. 05/07) segundo o qual: «actos de gestão pública são os praticados pelos órgãos ou agentes da Administração no exercício de um poder público, isto é, no exercício de uma função pública, sob o domínio de normas de direito público, ainda que não envolvam ou representem o exercício de meios de coerção; actos de gestão privada são os praticados pelos órgãos ou agentes da Administração em que esta aparece despida de poder e, portanto, numa posição de paridade com o particular ou os particulares a que os actos respeitam, nas mesmas condições e no mesmo regime em que poderia proceder um particular com inteira subordinação às normas de direito privado»<sup>26</sup>.

A responsabilidade civil extracontratual por actos de gestão pública encontra-se regulada no RRCEE, aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro<sup>27</sup>, o qual vem regular a responsabilidade por facto ilícito, a responsabilidade pelo risco, bem como a indemnização pelo sacrifício (também designada por responsabilidade por facto lícito).

Ainda no âmbito da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas por actos de gestão pública insere-se a responsabilidade contratual, a qual, face à remissão presentemente plasmada no artigo 325.º, n.º 4, do CPP, se encontra sujeita ao regime da responsabilidade consagrado nos artigos 798.º e seguintes do CC<sup>28</sup>.

---

<sup>25</sup> MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, Tomo II", 10.<sup>a</sup> Edição, 5.<sup>a</sup> Reimpressão, Coimbra, 1994, Almedina, p. 1222.

<sup>26</sup> Quanto à distinção entre actos de gestão pública e actos de gestão privada veja-se, ainda: EUGÉNIO FERNANDO DE SÁ CERQUEIRA MARINHO et. al. *Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Pessoas Colectivas Públicas no Direito Português* in "Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas" n.º 9 – 2006, Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto, p. 346; e ANTÓNIO ESTEVES FERMIANO RATO, *Responsabilidade* in JOSÉ PEDRO FERNANDES (Director) "Dicionário Jurídico da Administração Pública, VII", Lisboa, 1996, Edição de Autor, p. 265.

<sup>27</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, "Direito Administrativo Geral, Tomo III..." *cit.*, p. 18.

<sup>28</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, "Direito Administrativo Geral, Tomo III..." *cit.*, p. 18, MARGARIDA CORTEZ, "Responsabilidade Civil..." *cit.* p. 19, LUÍS CABRAL DE MONCADA, "Responsabilidade Civil Extra-Contratual do Estado, A Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro", Lisboa, 2008, Edição Abreu & Marques, Vinhas e Associados, Sociedade de Advogados RL, p. 16.

Alguns autores identificam ainda uma *terceira via de responsabilidade civil*. É o caso de MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO MATOS, para quem tal terceira via abrange «situações de violação de deveres específicos de protecção, informação e lealdade, não decorrentes de contratos mas com densidade superior aos deveres genéricos de respeito de direitos subjectivos e interesses legalmente protegidos cuja violação gera responsabilidade extracontratual», cujo regime, não se encontrando concretamente disciplinado na lei, terá de decorrer dos «princípios gerais em matéria de responsabilidade civil e dos princípios fundamentais de actividade administrativa»<sup>29</sup>.

Por último, importa referir que a responsabilidade civil do Estado e outras pessoas colectivas públicas por actos de gestão privada se rege pelas normas do CC, designadamente pelo disposto no respectivo artigo 501.º.

Tendo presente os diversos regimes legais de responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas aplicáveis aos danos decorrentes de actos de gestão pública – *i.e.*, RRCEE (responsabilidade civil extracontratual) e artigos 798.º e seguintes do CC *ex vi* artigo 325.º, n.º 4, do CPP (responsabilidade contratual) –, importa clarificar quais as situações jurídicas enquadráveis em cada um desses regimes.

A distinção parece à partida clara, mas considerando a acima referida imprecisão conceptual patente na doutrina civilística, não será de todo despidendo precisar o sentido dos conceitos envolvidos.

Para MARCELLO CAETANO, a distinção é simples: «se o facto constitutivo da obrigação de indemnizar traduz o não cumprimento de um contrato, a responsabilidade diz-se contratual; no caso contrário, em que tal obrigação não nasce da violação de qualquer dever estipulado num contrato, a responsabilidade diz-se extracontratual»<sup>30</sup>. Esta construção é igualmente sufragada por MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, para quem «a responsabilidade da Administração pode revestir carácter contratual ou extracontratual, consoante o dever de indemnizar tenha origem na violação de obrigações contratuais ou não»<sup>31</sup>.

Em sentido aproximado, MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO MATOS consideram que a responsabilidade contratual ocorre em caso de «violação de direitos de crédito resultantes de contrato», enquanto a responsabilidade extracontratual resulta «da afectação de outros direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos»<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.*, p. 17 e 18.

<sup>30</sup> “Manual...” *cit.* p. 1220.

<sup>31</sup> “Da responsabilidade...” *cit.*, p. 47.

<sup>32</sup> “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.*, p. 16 e 17.

Já a jurisprudência do STA apresenta uma menor uniformidade quanto ao quadro conceptual adoptado. Com efeito, não obstante a maioria da mais recente jurisprudência do STA distinguir responsabilidade contratual e extracontratual do Estado nos termos acima expostos<sup>33</sup>, a verdade é que alguma jurisprudência do STA adopta um conceito amplo de responsabilidade contratual, introduzindo algum ruído na aparente harmonia conceptual alcançada pela doutrina e jurisprudência administrativas quanto a esta matéria.

A título de exemplo, refira-se o acórdão de 13 de Março de 2001 (P. 43879), em sede do qual o STA considerou existir responsabilidade contratual no caso de violação de «uma relação obrigacional ou direito de crédito, que existia entre o lesante e o ofendido», parecendo portanto incluir naquele conceito a violação de toda e qualquer obrigação, tenha ela ou não origem contratual.

Também no âmbito dos acórdãos do STA de 20 de Junho de 1989 (P. 25916), de 17 de Março de 2004 (P. 0962/03) e de 11.03.2009 (P. 463/08), o STA adopta o conceito «*responsabilidade obrigacional ou contratual*», como se de uma mesma realidade se tratasse.

A acima referida jurisprudência do STA poderá suscitar algumas dúvidas sobre o verdadeiro alcance da responsabilidade contratual do Estado, ou seja, se deverá ou não incluir a responsabilidade decorrente da violação de obrigações emergentes, não só de contratos, mas também das demais fontes das obrigações.

Ora, uma vez que dispomos de um diploma que regula especificamente a responsabilidade civil extracontratual do Estado e das demais entidades públicas (o RRCEE, aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro), é de sobejá importância delimitar os conceitos de responsabilidade civil contratual e extracontratual do Estado, desde logo para efeitos de delimitação do âmbito de aplicação daquele diploma. Na verdade, caso se adopte um conceito de responsabilidade contratual que inclua também a violação de obrigações não contratuais, o RRCEE poder-se-á revelar-se inaplicável aos casos de violação de situações jurídicas de natureza obrigacional não decorrentes de contratos.

Pela nossa parte, não vislumbramos razões para não acompanhar a generalidade da doutrina administrativa quanto a esta matéria, devendo, nesse sentido, ser-se fiel ao rigor dos conceitos.

Dessa forma, entendemos que o RRCEE deverá aplicar-se a todas aquelas situações em que o acto danoso resulte da violação, por parte do Estado e demais entidades públicas, de situações jurídicas que não resultem de contratos, o que deverá incluir a violação de vínculos obrigacionais de origem não contratual, como será o caso das obrigações legais.

---

<sup>33</sup> A título exemplificativo refiram-se os acórdãos de 15.11.1988 (P. 026076), de 24.04.2002 (P. 047368), de 15.05.2003 (P.0212/03) e de 11.01.2005 (P. 01119/04).

### CAPÍTULO 3

#### DA NATUREZA E REGIME LEGAL APLICÁVEL À RESPONSABILIDADE CIVIL DECORRENTE DA LIQUIDAÇÃO ILEGAL DE IMPOSTO

Identificadas as diversas modalidades de responsabilidade civil em que podem incorrer o Estado e demais entidades públicas – e, em concreto, a Administração Tributária –, importa agora determinar qual a modalidade, e correspondente regime, aplicável aos danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto.

Por regra, a ilegalidade da liquidação de imposto resultará da violação das normas e princípios que conformam a relação jurídica tributária subjacente ao imposto liquidado. Com efeito, a relação jurídica tributária<sup>34</sup> – também designada por relação jurídica fiscal<sup>35</sup> ou por relação jurídica de imposto<sup>36</sup> –, reconduz-se à relação, regulada pelo Direito, existente entre «o Estado ou outro ente público que tem o direito de exigir, a título de imposto, uma certa quantia, a um sujeito dotado de capacidade contributiva»<sup>37</sup>.

Tratando-se de uma relação regulada pelo Direito e, além do mais, uma manifestação do poder e autoridade do Estado, é com naturalidade que no seu seio emerge com particular preponderância o princípio da legalidade. Com efeito, nos termos do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, o Estado apenas poderá liquidar e cobrar impostos nos termos previstos na lei. Paralelamente, face ao disposto no artigo 266.º, n.º 1, da CRP, os órgãos e agentes da Administração Pública em geral, e da Administração Tributária em particular, estão subordinados, no exercício das suas funções e competências, à lei e à Constituição.

Como bem refere VÍTOR FAVEIRO, o princípio da legalidade plasmado no artigo 103.º, n.º 3, da CRP abrange «no plano do direito tributário positivo, o cumprimento das normas tributárias substantivas, na aplicação da lei, caso em que, quando violado, implica a nulidade ou anulabilidade dos actos de tal aplicação»<sup>38</sup>.

Nestes termos, aquando da liquidação de imposto, exige-se à Administração Tributária o estrito cumprimento da lei, sob pena de violação quer das normas

---

<sup>34</sup> Designação adoptada por autores como JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, “Manual de Direito Fiscal”, 2.ª Edição, Coimbra, 2002, Coimbra Editora e DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, “Direito Tributário”, 2.ª Edição, Coimbra, 2000, Almedina.

<sup>35</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS “Direito Fiscal”, 2.ª Edição, Coimbra, 2003, Almedina., MANUEL HENRIQUES DE FREITAS PEREIRA “Fiscalidade”, Coimbra, 2005, Almedina, e ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, “Princípios de Direito Fiscal”, Volume I, 3.ª Edição, Coimbra, 1985, Almedina.

<sup>36</sup> VASCO BRANCO GUIMARÃES, “A Responsabilidade Civil...” *cit.* e PEDRO SOARES MARTÍNEZ, “Direito Fiscal”, 7.ª Edição, Coimbra, 1993, Almedina.

<sup>37</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, “Direito Tributário”... *cit.* p. 261.

<sup>38</sup> “O Estatuto do Contribuinte”, Coimbra, 2002, Coimbra Editora, p. 828 e 832.

conformadoras da relação jurídica tributária em causa quer, em última análise, do princípio da legalidade constitucionalmente consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da CRP.

Estando a Administração Tributária vinculada ao cumprimento da lei, o que sucede quando a mesma actua ilegalmente e procede à liquidação de imposto de forma ilegal?

Para além de se poder revelar nula ou anulável em si mesma, nos termos dos artigos 133.º e 135.º do CPA, a liquidação ilegal de imposto é susceptível de gerar danos na esfera jurídica do contribuinte, os quais, atento o princípio geral de responsabilidade civil do Estado insito no artigo 22.º da CRP, cumpre ressarcir.

Sem prejuízo dos mecanismos de reparação de danos especificamente previstos na legislação tributária – entre o quais se destaca o direito a juros indemnizatórios previsto no artigo 43.º da LGT e o direito à indemnização por prestação indevida de garantia consagrado no artigo 53.º da LGT –, a questão que ora nos prende consiste em saber como e em que medida o contribuinte lesado pode ser ressarcido pelos danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto não susceptíveis de ressarcimento através desses mecanismos especificamente previstos na lei fiscal.

A título prévio refira-se que o facto de existirem normas que consagram regimes específicos de responsabilidade civil da Administração Tributária por pagamento indevido de prestação tributária (artigo 43.º da LGT) ou por prestação indevida de garantia (artigo 53.º da LGT) não torna inaplicáveis, aos danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto, quaisquer outros regimes gerais de responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas.

Com efeito, conforme sustenta CASALTA NABAIS, «estamos [...] perante limitações da responsabilidade que, em geral, podem conduzir a uma indemnização insuficiente, ou mesmo manifestamente insuficiente para o ressarcimento dos efectivos danos sofridos pelo devedor fiscal»<sup>39</sup>.

No mesmo sentido, e a propósito do direito a juros indemnizatórios consagrado no artigo 43.º da LGT, JORGE LOPES DE SOUSA advoga: «a previsão, no art. 43.º da LGT, dos casos em que há direito a juros indemnizatórios, numa interpretação compatível com a Constituição, terá de ser interpretada não como uma indicação exaustiva dos casos em que os contribuintes têm direito a ser indemnizados por actos da Administração Tributária, mas como uma listagem de situações em que é de presumir a existência de um prejuízo para os contribuintes e a responsabilidade da Administração Tributária pela ocorrência do mesmo. Nos casos não contemplados nesta norma, o sujeito passivo poderá ver reconhecido o seu direito a indemnização por prejuízos que lhe advenham da prática de

---

<sup>39</sup> “Responsabilidade Civil ...” cit., p. 21.

qualquer acto da Administração Tributária, tendo, no entanto de propor a adequada acção para efectivação da responsabilidade civil e nela fazer prova dos prejuízos sofridos e da imputabilidade dos mesmos à actuação da Administração Tributária»<sup>40</sup>.

Constata-se, portanto, que todos os danos decorrentes de actos de liquidação de imposto praticados pela Administração Tributária, que não sejam especificamente ressarcíveis ao abrigo dos artigos 43.º e 53.º da LGT, serão necessariamente ressarcíveis ao abrigo do regime geral da responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas, em virtude da imposição constitucional consagrada no artigo 22.º da CRP.

Posto isto, e pretendendo-se recorrer ao instituto da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas para efeitos de ressarcimento dos danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto, importa antes de mais determinar qual o regime de responsabilidade civil aplicável.

Tal como deixámos acima exposto, no ordenamento jurídico português encontram-se especificamente regulados três regimes de responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas: o regime da responsabilidade civil por actos de gestão privada regulado no CC; o regime da responsabilidade civil extracontratual por actos de gestão pública, ao qual se aplica o RRCEE; e o regime da responsabilidade civil contratual por actos de gestão pública que, nos termos do artigo 325.º, n.º 4, do CPP, se encontra sujeito ao regime de responsabilidade civil consagrado nos artigos 798.º e seguintes do CC<sup>41</sup>.

Tendo presente o conceito de *acto de gestão privada* acima exposto – e que grosso modo se reconduz à actividade da Administração Pública regulada pelo Direito Privado, em sede da qual esta actua despida de poderes de autoridade e numa relação de paridade com os particulares<sup>42</sup> – facilmente se excluem do âmbito da gestão privada os actos tributários de liquidação de imposto, pois não só não se encontram regulados pelo Direito Privado, como constituem um das manifestações mais visíveis do poder e autoridade do Estado. Trata-se, portanto, de actos perfeitamente enquadráveis no conceito de *acto de gestão pública*.

Cumprе, assim, apurar qual dos regimes de responsabilidade civil do Estado por actos de gestão pública especificamente previstos na lei – *i.e.*, o regime de responsabilidade extracontratual (RRCEE) ou o regime de responsabilidade contratual (regulada pelo CC, por remissão do artigo 325.º, n.º 4, do CCP) – se deverá aplicar para efeitos de ressarcimento dos danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto.

---

<sup>40</sup> *Juros nas Relações Tributárias* in DIOGO LEITE DE CAMPOS (coord.) “Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, Lisboa, 1999, Vislis Editores, p. 157 e 158.

<sup>41</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.*, p. 18, MARGARIDA CORTEZ, “Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 19 e LUÍS CABRAL DE MONCADA, “Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 16.

<sup>42</sup> V. Capítulo 2 *supra*.



Para se poder falar em responsabilidade contratual, é essencial que se verifique a violação de direitos de crédito resultantes de contrato<sup>43</sup>, sendo que, conforme refere JOÃO CAUPERS, «para se poder falar em contrato, é essencial que a manifestação de vontade de ambas as partes seja condição da respectiva existência»<sup>44</sup>.

Ora, a relação jurídica tributária não assenta numa manifestação de vontades por parte do Estado e dos contribuintes. Com efeito, conforme resulta do disposto no artigo 36.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, a relação jurídica tributária constitui-se com a verificação do facto tributário que se encontra previsto na lei, sendo que os elementos essenciais de tal relação jurídica não podem ser alterados por vontade das partes.

Tal como refere FREITAS PEREIRA, a obrigação fiscal ou de imposto, enquanto núcleo central da obrigação tributária, «resulta da simples verificação do facto tributário previsto na lei, sendo, por isso, uma obrigação legal», não sendo «a vontade das partes, qualquer acordo entre elas, que faz nascer a obrigação de imposto mas, outrossim, a ocorrência do facto tributário»<sup>45</sup>.

Posto isto, facilmente se conclui que, não tendo a obrigação fiscal ou de imposto – nem tão pouco a relação jurídica tributária globalmente considerada – origem contratual, a violação de direitos, obrigações ou demais vínculos jurídicos com a mesma relacionados não poderá originar responsabilidade contratual, entendida como a responsabilidade decorrente da violação de direitos de crédito resultantes de contrato.

Resta-nos então apurar se aos danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto se poderá ou não aplicar o RRCEE, o qual, conforme decorre da doutrina e jurisprudência administrativas acima citadas, se aplica à responsabilidade resultante da afectação dos direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos que não resultem de contrato<sup>46</sup>.

Ainda no contexto do diploma que anteriormente regulava a responsabilidade civil extracontratual do Estado – o Decreto-Lei n.º 48051, de 21 de Novembro de 1967, entretanto revogado e substituído pela Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro que aprovou o RRCEE –, VASCO BRANCO GUIMARÃES entendeu não ser o mesmo aplicável a grande parte da actividade da Administração Tributária, uma vez que o Decreto-Lei n.º 48051 se referia à responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entes públicos e «grande parte

---

<sup>43</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.*, p. 16

<sup>44</sup> “Introdução ao Direito Administrativo”, 5.ª Edição, Lisboa, 2000, Âncora Editora, p. 218.

<sup>45</sup> “Fiscalidade” ...*cit.* p. 230. Em sentido idêntico, v., por exemplo, JOSÉ CASALTA NABAIS “Direito Fiscal” ... *cit.* p. 16 e PEDRO SOARES MARTÍNEZ, “Direito Fiscal” ...*cit.* p. 173.

<sup>46</sup> Nesse sentido, v. MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.*, p. 16; MARCELLO CAETANO, “Manual...” *cit.* p. 1220; MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, *Da responsabilidade Civil...* *cit.* p. 47.

da responsabilidade civil da Administração Fiscal é obrigacional e não extra-obrigacional»<sup>47</sup>.

De facto, o referido Autor parte de uma concepção ampla de relação jurídica de imposto – a que atribui natureza eminentemente obrigacional<sup>48</sup> – onde admite incluir um dever da Administração Tributária em proceder à correcta aplicação da lei ao caso concreto, a que corresponde, na perspectiva do contribuinte, não um direito abstracto à legalidade, mas sim um direito a exigir a correcta aplicação da lei na definição da obrigação de imposto de que é sujeito passivo<sup>49</sup>. Assim, VASCO BRANCO GUIMARÃES conclui que é obrigacional grande parte da responsabilidade civil da Administração Tributária, incluindo – se bem apreendemos o argumento do Autor –, a responsabilidade emergente da violação do dever de legalidade que sobre si impende no âmbito de cada relação jurídica de imposto, concretamente considerada<sup>50</sup>.

Ora, ainda que se acompanhe a concepção de relação jurídica de imposto avançada por VASCO BRANCO GUIMARÃES – e, nesse sentido, se admita que a relação jurídica de imposto (de natureza obrigacional) efectivamente comporta um dever de a Administração Tributária proceder à correcta aplicação da lei em cada caso concreto, cuja violação é susceptível de gerar responsabilidade civil obrigacional –, não se vislumbram razões para afastar a aplicabilidade *in casu* de um regime de responsabilidade civil do Estado que legalmente se apresenta como extracontratual.

Retomando os conceitos de responsabilidade contratual e extracontratual analisados no Capítulo 2, constata-se que, ao contrário do que sucede no Direito Civil, a doutrina e maioria da jurisprudência administrativas tendem a distinguir a responsabilidade contratual da responsabilidade extracontratual exclusivamente em função de a situação jurídica violada se reconduzir ou não a um direito de crédito resultante de contrato.

É certo que, frequentemente, a doutrina civilística adopta os conceitos de responsabilidade contratual e obrigacional, por um lado, e extracontratual e extra-obrigacional, por outro, como se de sinónimos se tratassem. Contudo, a própria doutrina civilística reconhece existir alguma falta de rigor nesses conceitos, uma vez que nem toda a responsabilidade obrigacional é contratual, dada a multiplicidade de fontes das obrigações tipicamente identificadas pela lei e pela doutrina, para além dos próprios contratos, tais

---

<sup>47</sup> “A Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 268 e 269.

<sup>48</sup> “A Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 324.

<sup>49</sup> “Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 91, nota de rodapé 180, e 100 a 103. Para uma análise mais detalhada desta concepção de obrigação de imposto ver *infra* Capítulo 5.2 e bibliografia aí citada.

<sup>50</sup> “A Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 268, 269 e 424 (conclusões F, G e H). Voltaremos a este tema a propósito do conceito de ilicitude relevante para efeitos de responsabilidade civil, onde procuraremos determinar se a normas que consagram o princípio da legalidade da actuação da Administração Tributária, em sede de liquidação de imposto, conferem aos contribuintes um verdadeiro *direito subjectivo* ou apenas um *interesse legalmente protegido* (v. Capítulo 5.2 *infra*).

como os negócios jurídicos unilaterais, a gestão de negócios, o enriquecimento sem causa e da própria responsabilidade civil<sup>51</sup>.

Nesse sentido, recusar a aplicação de um regime de responsabilidade civil extracontratual à responsabilidade civil emergente da violação de um vínculo jurídico de natureza obrigacional (como o é, segundo VASCO BRANCO GUIMARÃES, a relação jurídica de imposto) equivale a qualificar a responsabilidade extracontratual como aquela que resulta da violação de vínculos jurídicos de natureza extra-obrigacional, à semelhança do que sucede com frequência no âmbito do Direito Civil<sup>52</sup>.

Contudo, não nos parece ser essa a tendência da maioria da jurisprudência e doutrina administrativas relativas ao tema da responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas. Pois, importa não olvidar que a responsabilidade civil da Administração Tributária será sempre, em primeira análise, uma responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas<sup>53</sup>. Com efeito, a Administração Tributária, enquanto conjunto de entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos – entre as quais se destacam a DGCI e a DGAIC (artigo 1.º, n.º 3, da LGT) –, integra a administração directa central do Estado, dado constituir um serviço executivo do Ministério das Finanças que tem a seu cargo a execução de algumas das atribuições específicas deste<sup>54</sup>. Assim sendo, a doutrina e jurisprudência administrativas assumem, no presente caso, particular relevância.

Ora, a maioria da doutrina e jurisprudência administrativas parece não incorrer na imprecisão de conceitos que se verifica no quadro do Direito Civil, razão pela qual, em nossa opinião, responsabilidade contratual e responsabilidade obrigacional não deverão ser encarados com sinónimos, uma vez que a segunda, não obstante incluir a primeira, não se esgota nesse tipo de responsabilidade. Em consequência, apenas deverá ser excluído do conceito (e regime) de responsabilidade civil extracontratual do Estado a responsabilidade emergente da violação de obrigações de natureza e origem estritamente contratual.

Assim, na medida em que a responsabilidade da Administração Tributária decorrente da liquidação ilegal de imposto será sempre, e em todo o caso, uma responsabilidade não resultante da violação de um vínculo jurídico de natureza contratual, entendemos que o RRCEE se mostra aplicável.

E, tal conclusão, valerá, em nossa opinião, mesmo no caso de se entender, como VASCO BRANCO GUIMARÃES, que a violação, por parte da Administração Tributária, do

---

<sup>51</sup> V. Capítulo 1, *supra*.

<sup>52</sup> V. Capítulo 1, *supra*.

<sup>53</sup> Nesse sentido, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Responsabilidade Civil ...cit.*, p. 6 e 11.

<sup>54</sup> DIOGO FREITAS DO AMARAL, “Curso de Direito Administrativo”, Volume I, 2.ª Edição, Coimbra, 2001, Almedina, p. 277 e 278.

dever de legalidade que sobre si recai no âmbito da relação jurídica de imposto dá origem a responsabilidade obrigacional. Pois, sendo a relação jurídica de imposto e, bem assim, o correspondente dever de legalidade, vínculos jurídicos de origem legal e não contratual, a responsabilidade civil deles emergente será sempre e em todo o caso uma responsabilidade civil extracontratual (ainda que obrigacional).

Posto isto, entendemos ser aplicável aos danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto pela Administração Tributária o regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas – e que, presentemente, se encontra regulado pelo RRCEE – tal como aliás sustenta CASALTA NABAIS<sup>55</sup> e claramente admite o artigo 1.º RRCEE, ao definir o âmbito de aplicação deste diploma.

O RRCEE veio regular três modalidades distintas de responsabilidade civil: a responsabilidade pelo exercício da função administrativa (artigos 7.º a 11.º), a responsabilidade pelo exercício da função jurisdicional (artigo 12.º a 14.º) e a responsabilidade pelo exercício da função político-legislativa (artigo 15.º).

Ora, sendo o acto de liquidação de imposto qualificável como um acto praticado no exercício da função administrativa – enquanto acto adoptado no exercício de prerrogativas do poder público administrativo e regulado por princípios ou disposições de Direito Administrativo, como abaixo se procurará demonstrar –, o regime de responsabilidade civil aplicável aos danos decorrentes desse acto será o regime de responsabilidade pelo exercício da função administrativa<sup>56</sup>.

E, dentro desta, para efeitos da nossa análise apenas relevará a responsabilidade por factos ilícitos, visto termos optado por excluir do âmbito do presente estudo quer a responsabilidade pelo risco quer a responsabilidade por factos lícitos que, por natureza e tradicionalmente, não assumem particular relevância no quadro da liquidação ilegal de imposto.

Tal não significa, porém, que outras modalidades de responsabilidade civil extracontratual do Estado – em concreto, a responsabilidade pelo exercício da função político-legislativa – não possam ser desencadeada para efeitos de ressarcimento dos danos decorrentes de liquidação ilegal de imposto. Contudo, trata-se de uma temática que extravasa o objecto do presente estudo, pelo que não será por nós abordada.

---

<sup>55</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *Responsabilidade Civil ...cit.*, p. 11

<sup>56</sup> Para uma análise mais detalhada dos conceitos de *função administrativa* e de *Administração Pública*, para efeitos de determinação do âmbito de aplicação do RRCEE, v. CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 29 a 36.

## PARTE II

Determinado o regime aplicável à responsabilidade civil da Administração Tributária decorrente da liquidação ilegal de imposto, a nossa análise focar-se-á agora nos pressupostos de cuja verificação depende o direito ao ressarcimento.

Tradicionalmente, a responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas decorrente da prática de factos ilícitos, assenta na verificação dos seguintes pressupostos: acto/facto voluntário, ilicitude, culpa, dano e nexo de causalidade<sup>57</sup>. Assim, na presente parte, analisaremos os aspectos mais relevantes de cada um desses pressupostos, na óptica da responsabilidade civil da Administração Tributária decorrente da liquidação ilegal de imposto.

### CAPÍTULO 4

#### ACTO

As questões a analisar a propósito deste pressuposto e que relevam para efeitos do presente estudo são, a nosso ver, duas: em primeiro lugar, importa esclarecer se a liquidação de imposto se enquadra no conceito de *acto funcional* constitucional e legalmente estabelecido; em segundo lugar, cumpre determinar se as entidades privadas, ao intervirem no procedimento de liquidação de imposto na qualidade de substitutos tributários, podem ou não ser responsabilizadas pelos danos que decorram da liquidação ilegal de imposto e se tal responsabilidade pode ou não ser legalmente imputada ao Estado.

#### 4.1 DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DE IMPOSTO COMO UM ACTO FUNCIONAL

Do disposto no artigo 22.º da CRP decorre que a responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas depende, antes de mais, da ocorrência de *acções ou omissões*

---

<sup>57</sup> Nesse sentido, v. MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.*, p. 19 e JOSÉ LUÍS MOREIRA DA SILVA, *Da Responsabilidade Civil da Administração Pública por Actos Ilícitos in “Responsabilidade Civil Extracontratual da Administração Pública”*, Coordenação Fausto de Quadros, Coimbra, 1995, Almedina, p. 169. Em sentido idêntico, embora sem autonomizarem o pressuposto *facto voluntário* v. RUI MEDEIROS “Ensaio...” *cit.*, p. 164, MARGARIDA CORTEZ, “*Responsabilidade Civil...*” *cit.* p. 50 e ss, MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, *Da responsabilidade...* *cit.*, p. 67 e MARIA DA GLÓRIA F. P. DIAS GARCIA, “A Responsabilidade do Estado e Demais Pessoas Colectivas Públicas, Lisboa”, Lisboa, 1997, Conselho Económico e Social, p. 38.

*praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício. Exige-se, assim, que o acto danoso consista naquilo a que a doutrina geralmente designa por acto funcional.*

J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA consideram que o referido preceito constitucional exige uma «*relação de conexidade* entre o exercício de funções e as acções ou omissões lesivas, o que significa a indispensabilidade de uma conexão interna ou material entre acto – função – e resultado lesivo»<sup>58</sup>. A este propósito, e em sentido aproximado, a jurisprudência do STA exige um «nexo directo, interno, causal entre o acto ilícito e a função», devendo o acto lesivo corresponder a um acto próprio das funções do órgão ou agente em causa, ou seja, um acto que se insira no âmbito das suas competências<sup>59</sup>.

Ora, os actos de liquidação de imposto, na medida em que se enquadram no âmbito das atribuições e competências das entidades que por norma os adoptam (*i.e.*, a DGCI e a DGAEC), podem ser qualificados como acto praticado no exercício das funções e por causa desse exercício.

Do mesmo modo, o âmbito de aplicação do RRCEE encontra-se delimitado às *acções ou omissões adoptadas no exercício de prerrogativas de poder público ou reguladas por disposições ou princípios de direito administrativo.*

Ora, se por *exercício de prerrogativas de poder público* se entender, como CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, o exercício de poderes de autoridade conferidos por lei a uma determinada entidade, permitindo-lhe, de modo unilateral, produzir de forma imediata efeitos jurídicos na esfera de terceiros e utilizar, se necessários, meios coercivos para o efeito<sup>60</sup>, então o acto de liquidação de imposto pela Administração Tributária não parece ter grandes dificuldades em preencher tais condições.

Em todo o caso, sempre se dirá que o acto de liquidação de imposto se encontra regulado *por disposições e princípios de direito administrativo*, pois as normas que determinam a incidência, o lançamento, a liquidação e a cobrança integram o Direito Fiscal, o qual constitui, antes de mais, um ramo do Direito Administrativo<sup>61</sup>.

O próprio RRCEE exige ainda, no quadro da responsabilidade civil por danos decorrentes de actos ilícitos praticados no exercício da função administrativa – artigos 7.º a 10.º – que o acto danoso seja praticado *no exercício da função administrativa e por causa desse exercício.*

Como bem refere CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, tal critério legal reconduz-se a dois pressupostos: que o acto se reporte a uma actividade regulada pelo Direito

---

<sup>58</sup> “Constituição da República...” *cit.* p. 434

<sup>59</sup> Acórdão de 12.06.1990 – P. 027053

<sup>60</sup> “Regime...” *cit.* p. 30

<sup>61</sup> Nesse sentido, v. JOSÉ CASALTA NABAIS “Direito Fiscal” ... *cit.* p. 64 e 81.

Administrativo; e que o acto se reconduza a um *acto funcional*<sup>62</sup>. Ora, tal como se viu, o acto de liquidação de imposto não só se enquadra no âmbito de uma actividade regulada por um ramo do Direito Administrativo, como poderá ser reconduzido ao conceito de *acto funcional* – i.e., acto praticado no exercício de funções e por causa desse exercício –, como consagrado pelo legislador constitucional e pela lei ordinária.

Nestes termos, parece-nos clara a susceptibilidade de um acto de liquidação consubstanciar um *acto funcional*, tal como exigido pelo RRCEE e pelo artigo 22.º da CRP, o que deverá relevar para efeitos de apuramento da responsabilidade civil da Administração Tributária por danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto.

#### 4.2 DA RESPONSABILIDADE EM CASO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

No contexto de um ordenamento jurídico-tributário moderno, são frequentes as situações em que as entidades privadas intervêm no processo de liquidação de imposto, quer nos casos de auto liquidação de imposto devido por si próprias quer nos casos de retenção na fonte de imposto devido por terceiros.

A retenção na fonte, enquanto exemplo paradigmático da intervenção de entidades privadas no procedimento de liquidação e cobrança de imposto, consiste no mecanismo de concretização da figura da substituição tributária plasmada no artigo 20.º da LGT, através da qual a prestação tributária passa a ser exigida a pessoa diferente do contribuinte. Constitui-se, deste modo, uma relação tripartida em que o imposto devido pelo contribuinte (substituído tributário) ao credor tributário (Administração Tributária) é liquidado por um terceiro (substituto tributário). O substituto tributário intervém no procedimento de liquidação, na medida em que é devedor para com o contribuinte do rendimento sujeito a tributação. Assim, ao colocar o rendimento à disposição do contribuinte, o substituto tributário retém (descontando ao rendimento bruto) o imposto devido.

A par da retenção na fonte – caso de substituição tributária tipificado na lei –, a doutrina tende a identificar outras situações em que, através do fenómeno da substituição tributária, determinadas entidades privadas são chamadas a intervir no procedimento de liquidação. Será o caso de alguns mecanismos de cobrança de Imposto do Selo cuja

---

<sup>62</sup> “Regime...” cit. p. 110

liquidação possa competir aos notários, instituições de crédito e sociedades financeiras ou advogados (artigos 2.º e 23.º do CISELO)<sup>63</sup>.

Face a este quadro normativo, surge-nos então a seguinte interrogação: poderá o Estado ser responsabilizado, por via do instituto da responsabilidade civil extracontratual, pelos danos decorrentes de uma liquidação ilegal de imposto operada por uma entidade privada, através de um mecanismo de substituição tributária? Com efeito, ainda que o imposto indevidamente liquidado possa ser recuperado graciosamente ou judicialmente, com fundamento na respectiva ilegalidade e nos termos do artigo 100.º da LGT, não se poderá excluir a hipótese de tal liquidação indevida originar danos que careçam de ser ressarcidos. Ou deverá o contribuinte que sofreu retenção na fonte buscar ressarcimento junto da entidade privada que a operou (*i.e.*, o substituto tributário)?

A tese de PEDRO GONÇALVES vai no sentido de a entidade privada ser responsável pelos danos decorrentes dos actos que pratique no exercício das funções públicas que lhe são confiadas, sem prejuízo de a entidade pública delegante assumir uma responsabilidade subsidiária<sup>64</sup>.

Para o efeito, o referido Autor invoca diversos argumentos entre os quais destacamos dois. Por um lado, os actos praticados por entidades privadas investidas de funções e poderes públicos não caem no âmbito de aplicação do artigo 22.º da CRP, na medida em que não constituem, em seu entender, acções ou omissões de titulares de órgãos, funcionários ou agentes do Estado ou de entidades públicas. Por outro lado, nos casos de delegação de funções e poderes públicos entre a Administração Pública e a entidade privada que os exerce, PEDRO GONÇALVES conclui existir simultaneamente uma delegação de responsabilidades<sup>65</sup>.

Tendo em conta a natureza do mecanismo de retenção na fonte, temos algumas dúvidas que a tese sustentada por PEDRO GONÇALVES se possa aplicar à responsabilidade decorrente de actos de liquidação de imposto operados por entidades privadas mediante retenção na fonte ou aos demais casos de substituição tributária.

Com efeito, quanto à natureza da substituição tributária e, em concreto, da retenção na fonte, a doutrina tradicional apresentava-nos diversas soluções, entre as quais se

---

<sup>63</sup> Nesse sentido, v. JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, “Manual de Direito Fiscal”, 2.ª Edição, Coimbra, 2002, Coimbra Editora, p. 151. e DIOGO FEIO, “A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento”, Coimbra, 2001, Coimbra Editora, p. 44 e 45.

<sup>64</sup> “Entidades Privadas com Poderes Públicos – O Exercício de Poderes Públicos de Autoridade por Entidades Privadas com Funções Administrativas”, Coimbra, 2005, Almedina, p. 1092 e 1093.

<sup>65</sup> *Idem* p. 1091 e 1092. Em sentido aproximado, v. LUÍS CABRAL DE MONCADA, “Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 28. Refira-se, no entanto, que, para este Autor, o Estado será solidariamente (e não subsidiariamente) responsável com as entidades privadas caso estas não tenham condições financeiras para pagar a indemnização.



incluíam a delegação legal, a cessão de crédito, a representação *ex lege* de direito público e a sub-rogação na relação de débito<sup>66</sup>.

Contudo, a natureza de delegação legal tem vindo a ser recusada pela doutrina mais recente com base no seguinte argumento: em sede de substituição tributária, o verdadeiro devedor do imposto é o substituto e não o substituído, razão pela qual, ao operar a retenção na fonte, o substituído está a cumprir uma obrigação própria e não a liquidar um imposto de um terceiro devedor, ao abrigo de uma delegação de poderes e funções por parte do Estado<sup>67</sup>. Daí que a substituição tributária seja frequentemente caracterizada como «uma figura típica do direito fiscal, insusceptível de se reconduzir inteiramente a qualquer instituto de direito privado ou do direito público, substantivo ou processual»<sup>68</sup>.

A favor da responsabilidade do Estado em caso de imposto liquidado por entidades privadas através de retenção na fonte, militam alguns argumentos de origem doutrinária e jurisprudencial que enunciamos, de forma breve.

Para VASCO BRANCO GUIMARÃES, o substituto tributário constitui um sujeito passivo não originário e juridicamente não sujeito à norma de incidência mas apenas obrigado à retenção e entrega do imposto, operando na prática como «substituto da Administração Fiscal na sua actividade tradicional de recolha de impostos»<sup>69</sup>. Partindo desse pressuposto, o Autor admite a «possibilidade abstracta de terceiros [auxiliares no processo de liquidação, entre os quais se incluem os substitutos tributários] poderem determinar a responsabilidade da Administração Fiscal desde que ao serviço ou a praticar actos no interesse desta»<sup>70</sup>.

Argumento que poderá sair reforçado se considerarmos, como GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, que o acto (acção ou omissão) relevante para efeitos da responsabilidade civil do Estado constitucionalmente consagrada se deve entender «como um acto dos titulares de órgãos, funcionários ou agentes “jurídico-funcionalmente entendidos”»<sup>71</sup>. Nas palavras destes Autores, «não interessa, em via de princípio, determinar qual é a relação orgânica ou a relação jurídica de emprego que caracteriza a vinculação do agente público, mas sim se ele desempenha ou exerce uma actividade “jurídico-pública”. [...] Quando [...] estamos em presença de actos praticados no interesse público, embora sob as vestes jurídico-privadas, a actividade é jurídico-pública para efeitos de responsabilidade do

---

<sup>66</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS “Direito Fiscal” ... *cit.* p. 265

<sup>67</sup> DIOGO FEIO, “A Substituição Fiscal...” *cit.*, p. 69 e 70.

<sup>68</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS “Direito Fiscal” ... *cit.* p. 265. Em sentido idêntico, v. ALBERTO XAVIER, “Manual de Direito Fiscal, I”, Lisboa, 1981, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, p. 417., ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, “Princípios...” *cit.* p. 236 e ss e DIOGO FEIO, “A Substituição Fiscal...” *cit.* p. 74 a 79.

<sup>69</sup> “A Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 358.

<sup>70</sup> *Idem* p. 361.

<sup>71</sup> “Constituição da República...” *cit.* p. 433

Estado. A manipulação da forma através da “fuga para o direito privado” não pode subverter os princípios constitucionais da responsabilidade dos poderes públicos»<sup>72</sup>.

A este tópico cumpre igualmente aportar a doutrina e jurisprudência tributárias relativas à problemática do direito a juros indemnizatórios em caso de liquidação indevida de tributos por entidades privadas.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios – que, conforme doutrina de JORGE LOPES DE SOUSA, têm a sua génese no princípio da responsabilidade civil do Estado consagrado no artigo 22.º da CRP e visam compensar o contribuinte pelo dano provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária<sup>73</sup> – sempre que, em virtude de um *erro imputável aos serviços*, o contribuinte pague uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Ora, segundo JORGE LOPES DE SOUSA, com excepção dos casos de autoliquidação, deverá entender-se que a liquidação é efectuada pelos serviços da Administração Tributária, sendo assim imputável aos respectivos serviços o erro que eventualmente se verifique em sede de liquidação<sup>74</sup>. Partindo desta ideia, poderá entender-se que o artigo 43.º da LGT é aplicável igualmente aos casos de liquidação de tributos por entidades privadas (exceptuando, naturalmente, os casos de autoliquidação), tal como sucede nos casos de substituição tributária<sup>75</sup>.

O que pode, de facto, fazer todo o sentido se partilharmos da jurisprudência consagrada no acórdão do STA de 12.11.2003 (P. 01368/03), segundo a qual «o responsável pelo pagamento de tais juros [indemnizatórios], por erro imputável aos serviços, não pode deixar de ser quem usufruiu dos montantes ilegalmente cobrados», ou seja, o Estado ou, em concreto, a Administração Tributária. Na verdade, o STA considerou irrelevantes a existência ou inexistência de uma relação de subordinação entre o Estado e a entidade que, em concreto, procedeu à liquidação de Imposto de Selo indevido (no caso, o cartório privativo de uma câmara municipal).

---

<sup>72</sup> *Idem*, p. 434

<sup>73</sup> “Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado”, Volume I, 5.ª Edição, Lisboa, 2006, Áreas Editora, p. 472 e *Juros nas Relações Tributárias* in DIOGO LEITE DE CAMPOS (coord.) “Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, Lisboa, 1999, Vislis Editores, p. 155 a 157. A respeito da natureza dos juros indemnizatórios, v. JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, “Manual...” cit. p. 149 e JOÃO TABORDA DA GAMA, *Erros, Serviços e Vícios na Atribuição de juros Indemnizatórios – Comentário ao AcSTA n.º 114/02, de 29-05 (Rel.: Almeida Lopes) e ao AcSTA n.º 772/04, de 7-11 (Rel.: Beata de Queiroz) in “Fiscalidade” n.º 23, Julho-Setembro 2005, Edição do Instituto Superior de Gestão, p. 121. Refira-se, ainda, que tal entendimento foi igualmente adoptado pelo STA no acórdão de 22.07.2003 (P. 388/03).*

<sup>74</sup> “Juros...” cit. p. 156

<sup>75</sup> Note-se que, conforme esclarece ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, a LGT deverá igualmente aplicar-se à liquidação e cobrança de tributos por entidades privadas, na medida em que considera que, nesse contexto, estas entidades exercem poderes públicos por delegação legal (“Lei Geral Tributária Anotada”, Lisboa, 2001, Rei dos Livros, página 40).

Contudo, aos argumentos acima enunciados poderão opor-se outros de sentido inverso.

Em primeiro lugar, cumpre constatar que o próprio STA considerou inexistir o direito a juros indemnizatórios num caso em que a liquidação de imposto havia sido efectuada por uma sociedade comercial, através retenção na fonte. Na verdade, no acórdão de 28.10.2009 (P. 0601/09), o STA considerou serem devidos juros indemnizatórios apenas a partir da data do indeferimento (indevido) da reclamação graciosa apresentada pelo contribuinte, considerando que, até então, inexistira qualquer acto da Administração Tributária que pudesse originar uma situação de *erro imputável aos serviços*.

Em segundo lugar, importa igualmente não ignorar a natureza e contornos da figura da substituição tributária.

Tal como resulta do artigo 20.º da LGT, a substituição fiscal promove uma alteração do âmbito subjectivo do imposto, na medida em que um terceiro, alheio ao facto tributário sujeito a tributação, assume a posição que normalmente pertence ao contribuinte/sujeito passivo, passando a ser responsável, em primeira linha, pelo pagamento do imposto perante a Administração Tributária, não obstante o contribuinte substituído nem sempre desaparecer totalmente da relação jurídica tributária e manter, nalguns casos, responsabilidade originária ou subsidiária pela dívida de imposto<sup>76</sup>. O substituto assume assim «a qualidade de sujeito passivo com todas as consequências desta situação, não só em relação a obrigações materiais, como também formais»<sup>77</sup>.

De facto, em caso de retenção na fonte a título definitivo – e assumindo que o imposto legalmente devido foi efectiva e integralmente liquidado mediante retenção na fonte –, o substituído tributário ficará totalmente desonerado para com a Administração Tributária, assumindo-se o substituto tributário como único e integral responsável pela dívida de imposto perante a Administração Tributária (artigo 28.º, n.os 1 e 3, da LGT).

Porém, caso a retenção na fonte a título definitivo não seja operada nos termos legalmente devidos, pelas importâncias que deviam ter sido retidas e não o foram será responsável o substituto tributário, a título originário, e o contribuinte substituído, a nível subsidiário (artigo 28.º, n.º 3, da LGT).

Já numa situação de retenção na fonte com natureza de imposto por conta – em que a retenção na fonte opera como uma liquidação de imposto provisória a considerar (e deduzir) aquando do apuramento a final do imposto efectivamente devido –, o

---

<sup>76</sup> Para uma análise mais detalhada das características da substituição fiscal, v. DIOGO FEIO, “A Substituição Fiscal...” *cit.*, p. 48 a 59. A respeito da relação de responsabilidades do substituto e substituído tributário, v. JOSÉ CASALTA NABAIS “Direito Fiscal” ... *cit.* p. 264 e 265.

<sup>77</sup> *Idem*, p. 54.

contribuinte substituído mantém a responsabilidade originária pelo imposto não retido, sendo o substituto tributário subsidiariamente responsável (artigo 28.º, n.º 2, da LGT).

No que concerne à substituição tributária operada não por retenção na fonte, mas por uma originária inversão da incidência subjectiva do imposto – como frequentemente se verifica em sede de liquidação de Imposto de Selo –, o substituto tributário, na qualidade de sujeito passivo de imposto, assume a responsabilidade primária pelo pagamento do mesmo imposto, sem prejuízo de tal responsabilidade ser por vezes alargada, por via solidária, a outras entidades intervenientes no acto sujeito a tributação, como sucede nas situações previstas no artigo 42.º do CISELO.

Por força do disposto no artigo 18.º, n.º 3, da LGT, ao substituto tributário é atribuída a qualidade de sujeito passivo de imposto, na medida em que esteja vinculado ao cumprimento da prestação tributária. Como vimos, nos casos acima referidos – retenção na fonte a título definitivo, retenção na fonte com natureza de imposto por conta e liquidação (de Imposto do Selo) na qualidade de sujeito passivo –, o substituto tributário encontra-se sempre vinculado e é responsável pelo pagamento do imposto, seja essa responsabilidade exclusiva e de primeira linha, seja solidária ou subsidiária. Sendo certo que, nos casos de retenção na fonte a título de imposto por conta, essa vinculação ao cumprimento da prestação tributária se revela menos intensamente.

Seja como for, ao cumprir as obrigações associadas à substituição tributária, o substituto tributário estará, por regra, a proceder à liquidação de imposto relativamente ao qual assume a qualidade de sujeito passivo, seja ao abrigo de uma norma de incidência expressa (como o artigo 2.º do CISELO), seja ao abrigo da cláusula geral consagrada no artigo 18.º, n.º 3, da LGT. Ou seja, procede à liquidação de um encargo tributário que lhe é próprio e de que é devedor e não à liquidação de um imposto de terceiro<sup>78</sup>.

Não se apresenta portanto claro que, quando procede à liquidação de imposto, o substituto tributário o faça em substituição da Administração Tributária, exercendo uma função ou poder público, ao abrigo de uma qualquer relação de delegação, representação ou de qualquer outra natureza, legalmente instituída. Pois, mesmo nos casos de retenção na fonte a título definitivo, o substituto tributário estará a liquidar imposto de que é, ele próprio, devedor e sujeito passivo, ainda que não a título exclusivo.

Ainda que de forma abstracta e sem para o efeito invocar qualquer base legal, DIOGO FEIO, considerando designadamente a natureza das funções desempenhadas pelo

---

<sup>78</sup> É certo que, em muitos casos, a qualidade de sujeito passivo não irá resultar da prática do facto tributário tipificado na lei – como seja, a obtenção do rendimento que o legislador entendeu sujeitar a tributação –, mas de uma ficção legal que procede à transferência (total ou parcial) do âmbito subjectivo de incidência do imposto para o substituto tributário. Contudo, mesmo nesses casos, a qualidade de sujeito passivo é claramente atribuída pela lei e a mesma não deverá ser ignorada.

retentor (substituto tributário), parece admitir que possa ser o próprio retentor a sofrer, na sua esfera jurídica, as consequências das faltas e omissões relativas às obrigações que sobre si impendem nessa qualidade<sup>79</sup>. No quadro de uma retenção em montante superior ao legalmente devido, o mesmo Autor refere: «se o retentor entregou a totalidade do montante à Administração Fiscal, o retido poderá, num prazo mais curto possível, exigir do retentor a devolução do montante que lhe foi subtraído de forma indevida»<sup>80</sup>.

Ainda que tal se admita, a dúvida persiste: poderá o contribuinte que sofreu uma retenção na fonte em montante superior ao devido exigir, do retentor do imposto, o ressarcimento dos danos decorrentes dessa retenção e não indemnizáveis no quadro da anulação do acto de liquidação?

O RRCEE também não apresenta uma resposta contundente: nos termos do artigo 1.º, n.º 5, o regime da responsabilidade civil por danos decorrentes do exercício da função administrativa é igualmente aplicável à responsabilidade civil de pessoas colectivas de direito privado, por acções ou omissões que adoptem no exercício de prerrogativas de poder público ou que sejam reguladas por disposições ou princípios de direito administrativo.

Com efeito, a aplicabilidade de tal regime ao caso em apreço pressuporia sempre que as entidades privadas, na qualidade de substitutos tributários, pudessem ser demandadas individualmente numa acção de responsabilidade civil, enquanto entidades legalmente responsáveis pelos danos a indemnizar<sup>81</sup>. E é exactamente esse pressuposto que não damos como certo.

A terminar, uma pequena nota para um acórdão proferido pelo STA, a 09.09.2009 (P. 0362/09), a propósito das relações entre substituto e substituído tributários: ainda que a título de *obiter dicta*, o STA parece admitir a possibilidade de entre ambos surgirem relações de responsabilidade civil<sup>82</sup>.

---

<sup>79</sup> “A Substituição Fiscal...” *cit.*, p. 175

<sup>80</sup> *Idem* p. 200

<sup>81</sup> CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 59

<sup>82</sup> Nas palavras do próprio STA: «não pode, pois, afirmar-se sem mais que, ao menos nos casos de verdadeira e própria substituição tributária, que o “substituto” apenas é prejudicado quando haja entregue imposto superior ao retido, pois que é igualmente responsável, perante o Estado, mas também perante o “substituído” (como alegado e necessariamente resultante das regras da responsabilidade civil), quando haja cometido ilegalidades na liquidação, quer estas ilegalidades se traduzam na retenção de quantias superiores ou inferiores às devidas, quer se traduzam na retenção de quantias indevidas».

## CAPÍTULO 5

### ILICITUDE

#### 5.1 ENQUADRAMENTO GERAL

O ressarcimento dos danos resultantes de uma liquidação ilegal de imposto através da figura da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas depende, antes de mais, da ilicitude do acto danoso.

Com efeito, não basta que o acto danoso seja ilegal, mas exige-se que o mesmo consista numa *violação de direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem*, na acepção do artigo 22.º da CRP, ou, conforme disposto no artigo 9.º, n.º 1, do RRCEE, que numa violação de *disposições ou princípios constitucionais, legais ou regulamentares ou de regras de ordem técnica ou deveres objectivos de cuidado* da qual resulte uma *ofensa de direitos ou interesses legalmente protegidos* dos particulares.

A propósito do artigo 22.º da CRP, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA admitem que o dever ressarcitório do Estado se pode verificar no caso de violação, quer de direitos, liberdades e garantias, quer de direitos de natureza análoga, quer de outros direitos fundamentais, quer mesmo de outros direitos subjectivos reconhecidos e protegidos no âmbito da legislação ordinária<sup>83</sup>.

No RRCE, o legislador ordinário – tal como já o fizera, de certa forma, em sede do Decreto-Lei n.º 48051 – veio concretizar o critério constitucional, associando a anti-juridicidade do comportamento danoso à violação de disposições ou princípios constitucionais, legais ou regulamentares, à infracção de regras de ordem técnica ou deveres objectivos de cuidado e à violação dos princípios pelos quais se deve reger o normal funcionamento dos serviços<sup>84</sup>. Para CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, esta formulação ampla envolve contudo um limite: para efeitos de ilicitude, apenas releva a violação de normas do ordenamento jurídico geral, com «efeitos externos» e não a violação de normativa interna, como instruções de serviço, circulares ou directivas, que apenas têm efeitos no seio da própria Administração<sup>85</sup>.

O elenco de normas cuja violação releva para efeitos de responsabilidade civil é assim, de uma perspectiva formal, claramente amplo, abarcado normas consagradas na

---

<sup>83</sup> “Constituição da República...” *cit.* p. 436 e 437.

<sup>84</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.* p. 21

<sup>85</sup> “Regime...” *cit.* p. 149. Parece assim ficar de fora do quadro da ilicitude, a violação de ofícios circulados e despachos interno emitidos pela Administração Tributária.

CRP, em leis, decretos-lei, decretos-legislativos regionais, portarias, regulamentos e os demais actos normativos com efeitos externos, bem com as normas de origem internacional e comunitária<sup>86</sup>. O que aliás se coaduna com o amplo princípio de legalidade a que a Administração se encontra vinculada por força do artigo 266.º, n.º 2, da CRP<sup>87</sup>.

Para efeitos de determinação das normas internacionais cuja violação é susceptível de gerar ilicitude, importa ter presente o disposto no artigo 8.º da CRP que estabelece os termos em que as normas de Direito Internacional vigoram no ordenamento jurídico interno.

No que à matéria tributária diz respeito, relevam as convenções para evitar a dupla tributação internacional e prevenir a evasão fiscal celebradas por Portugal. Presentemente, são cerca de cinquenta as convenções em vigor, as quais se aplicam no ordenamento jurídico interno de forma plena, na medida em que (i) têm eficácia imediata no ordenamento jurídico interno, a partir da respectiva publicação, (ii) são fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários e (iii) devem ser interpretados à luz das regras de interpretação relativas a tratados internacionais e não de acordo com os princípios de direito interno<sup>88</sup>. Nas palavras de ALBERTO XAVIER, «o direito português consagra uma *cláusula geral de recepção automática plena* do direito internacional convencional»<sup>89</sup>, onde se incluem as convenções para evitar a dupla tributação internacional.

Posto isto, não vemos razões para que um acto de liquidação de imposto que viole uma das convenções para evitar a dupla tributação celebradas pelo Estado português não possa constituir um acto ilícito, na acepção do artigo 9.º do RRCCE e, nesse sentido, ser susceptível de gerar responsabilidade civil do Estado. Note-se que os nossos tribunais superiores já reconheceram o direito do contribuinte a juros indemnizatórios – que, recorde-se, decorre do princípio consagrado no artigo 22.º da CRP<sup>90</sup> – na sequência de anulação da liquidação de imposto em violação de convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal<sup>91</sup>.

---

<sup>86</sup> CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime...” *cit.*, p. 149 e 150 e MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.* p. 21. Relativamente à responsabilidade civil decorrente da violação do Direito Comunitário v. *infra* Capítulo 9.

<sup>87</sup> Relativamente ao alcance de tal princípio de legalidade, v. JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo II, Coimbra, 2006, Coimbra Editora, p. 560 e ss

<sup>88</sup> ALBERTO XAVIER, “Direito Tributário Internacional”, 2.º Edição Actualizada, Coimbra, 2007, Almedina, p. 112 a 122,

<sup>89</sup> *Idem* p. 118

<sup>90</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, “Código...” *cit.* p. 472 e “Juros...” *cit.* p. 156

<sup>91</sup> Acórdão do STA de 28.10.2009 (P. 0477/09) – ainda que estivesse igualmente em causa a violação de normas internas referentes à dupla tributação internacional – e acórdão do TCAS de 09.05.2007 (P. 01041/06).

Por outro lado, para que a violação das normas acima referidas seja ilícita – e, nesse sentido, seja susceptível de gerar responsabilidade civil –, da mesma deve resultar violação de direitos ou interesse legalmente protegido dos particulares.

Como sintetizado por MARGARIDA CORTEZ à luz do quadro legal anterior, a ilicitude «pressupõe a violação de uma posição jurídica substantiva (direito subjectivo ou interesse legalmente protegido) do particular», exigindo-se que as normas ou princípios violados revelem uma intenção normativa de protecção do interesse do particular<sup>92</sup>.

Tal entendimento veio a ser consagrado expressamente no artigo 9.º, n.º 1, do RRCEE, sendo assim exigível que do acto ilegal *resulte a ofensa de direitos ou interesses legalmente protegidos*.

A ilicitude por violação de *direitos* tende a abarcar, de uma forma geral, a violação de quaisquer direitos subjectivos<sup>93</sup>. Como ensina DIOGO FREITAS DO AMARAL, o direito subjectivo confere ao particular «a faculdade de exigir à Administração um ou mais comportamentos que satisfaçam plenamente o seu interesse privado e, bem assim, o poder de obter a sua plena realização em juízo em caso de violação ou não cumprimento». Reconhece, portanto, existir «um direito à satisfação de um interesse próprio»<sup>94</sup>.

O mesmo Autor equipara os *interesses legalmente protegidos* aos *interesses legítimos*, os quais conferem, no seu entender, uma protecção imediata mas indirecta: «o titular do interesse protegido não pode exigir à Administração que satisfaça o seu interesse, mas apenas que não o prejudique ilegalmente»<sup>95</sup>. Para este Autor, os *interesses reflexamente protegidos* não constituem *interesses legítimos*, na medida em que aqueles, ao contrário destes, não são objecto de qualquer intenção normativa de protecção. Assim, DIOGO FREITAS DO AMARAL, a par de MARCELO REBELO DE SOUSA, considera que a violação de um *interesse reflexamente protegido* é insusceptível de gerar responsabilidade civil<sup>96</sup>.

Esta concepção de *interesses legalmente protegidos* não é contudo acompanhada por RUI MEDEIROS, para quem tais interesses abrangem igualmente aquilo que designa por *interesses difusos e expectativas merecedoras de tutela*<sup>97</sup>.

---

<sup>92</sup>“Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 71 e 72. No mesmo sentido, v. RUI MEDEIROS, “Ensaio sobre a Responsabilidade Civil do Estado por Actos Legislativos”, Coimbra, 1992, Livraria Almedina, p. 168 e VASCO BRANCO GUIMARÃES, “A Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 154, nota de rodapé 302, bem como, entre muitos outros, acórdãos do STA de 09.07.2009 (P. 0921/08) e de 23.10.2008 (P. 0665/08). Contra e a favor de um conceito objectivo de ilicitude coincidente com a mera ilegalidade do acto, v. MARCELLO CAETANO, “Manual...” *cit.* p. 1225

<sup>93</sup>CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime...” *cit.*, p. 150 e MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.* p. 21

<sup>94</sup>“Curso de Direito Administrativo” Volume II, 2.ª Reimpressão, Lisboa, 2001, Almedina, p. 65

<sup>95</sup>*Idem*

<sup>96</sup>*Idem* p. 69

<sup>97</sup>“Ensaio...” *cit.*, p. 170 e 171



## 5.2 DA LIQUIDAÇÃO ILEGAL DE IMPOSTO COMO UM ACTO ILÍCITO

A ilegalidade dos actos de liquidação de imposto pode resultar da violação de uma imensidão de normas tributárias, consagradas na vasta legislação existente. Perante a manifesta impossibilidade de analisar cada um dos quadros de ilegalidade possíveis e de analisar a intenção subjectiva de cada norma fiscal em concreto, optámos por focar a nossa análise na violação dos princípios constitucionais consagrados nos artigos 103.º, n.º 3, e 266.º, n.º 2, da CRP e nas respectivas decorrências legais ao nível dos princípios conformadores da actividade da Administração Tributária.

Das referidas normas constitucionais extrai-se que (i) ninguém pode ser obrigado a pagar impostos cuja liquidação se não faça nos termos da lei e (ii) e os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei.

A nossa análise subsequente focar-se-á, assim, nestes princípios uma vez que, por regra, um acto de liquidação de imposto que viole normas tributárias que concretamente disponham sobre a liquidação necessariamente incorrerá, directa ou indirectamente, na violação de tais princípios e, portanto, das normas que os consagram.

Cumprem então aferir se e em que medida as referidas normas constitucionais conferem aos particulares um *direito subjectivo* ou um *interesse legalmente protegido*.

### 5.2.1 DO DIREITO SUBJECTIVO/INTERESSE LEGALMENTE PROTEGIDO DOS CONTRIBUINTES À LIQUIDAÇÃO DE IMPOSTO NOS TERMOS PREVISTOS NA LEI

Nas palavras de GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, o artigo 103.º, n.º 3, da CRP, ao estabelecer o direito dos cidadãos de não pagarem impostos cuja liquidação e cobrança não seja efectuada nos termos da lei «estabelece uma espécie de direito de resistência à imposição de exacções fiscais inconstitucionais ou ilegais»<sup>98</sup>. E tal direito de não pagar impostos liquidados ilegalmente constitui, segundo VIEIRA DE ANDRADE, um *direito fundamental formalmente constitucional fora do catálogo*<sup>99</sup>.

Este princípio constitucional abrange, no plano do direito tributário positivo, «o cumprimento de normas tributárias substantivas, na aplicação da lei»<sup>100</sup>.

Por outro lado, face ao disposto no artigo 266.º, n.º 1, da CRP, os órgãos e agentes da Administração Pública estão subordinados, no exercício das suas funções e competências, à lei e à Constituição. O âmbito de aplicação desta norma é amplo, sendo extensível «a toda a

---

<sup>98</sup> “Constituição da República...” cit. p. 1092

<sup>99</sup> “Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976”, 4.ª Edição, Coimbra, 2009, Almedina, p. 84

<sup>100</sup> VÍTOR FAVEIRO, “O Estatuto...” cit., p. 832

Administração Pública e a todas as formas de actividade administrativa», o que necessariamente inclui a actividade da Administração Tributária quando procede à liquidação de imposto<sup>101</sup>.

A propósito deste princípio de legalidade, VITOR FAVEIRO relembra ainda o disposto no artigo 3.º do CPA – aplicável em sede tributária por força do artigo 2.º, aliena c), da LGT –, que reforça o dever de actuação da Administração Tributária em obediência à lei e ao Direito, dentro dos limites dos poderes que legalmente lhe foram conferidos e em conformidade com os fins para que tais poderes lhe foram conferidos<sup>102</sup>.

Dando como assente a existência de um dever geral da Administração Tributária em proceder à liquidação de imposto (apenas) nos termos prescritos na lei, importa agora apurar se as referidas normas constitucionais atribuem aos contribuintes um correspondente *direito subjectivo* ou *interesse legalmente protegido* à legalidade e que em concreto se reflecta no quadro da liquidação de imposto.

#### DIREITO?

Considerando o conceito de *direito subjectivo* adoptado por DIOGO FREITAS DO AMARAL<sup>103</sup>, apenas poderemos considerar existir um verdadeiro direito subjectivo dos contribuintes à legalidade das liquidações de imposto caso se conclua que as normas que consagram o princípio da legalidade – artigos 103.º, n.º 3, 266.º, n.º 2, da CRP e 3.º do CPA – visam proteger directamente um interesse individual dos contribuintes, atribuindo-lhes a faculdade de exigir à Administração Tributária um ou mais comportamentos que satisfaçam plenamente o seu interesse privado, bem como o poder de obter a sua plena realização em juízo em caso de violação ou não cumprimento.

No que respeita ao artigo 103.º, n.º 3, da CRP, é duvidoso que o mesmo consagre tal um direito subjectivo à legalidade. Desde logo, a letra da lei aponta para um *direito ao não pagamento* de impostos liquidados ilegalmente e não para um direito à legal liquidação de imposto. Ademais, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA configuram o direito conferido por essa norma aos particulares como uma espécie de direito de resistência contra liquidações ilegais<sup>104</sup>.

Por seu lado, os artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 3.º do CPA consagram um dever de legalidade que se impõe à actuação dos órgãos e agentes administrativos, sem no entanto atribuírem especificamente aos particulares um correspondente direito à legalidade.

---

<sup>101</sup> JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, “Constituição Portuguesa ...”, Tomo II, ...cit, p. 558.

<sup>102</sup> “O Estatuto...” cit., p. 217

<sup>103</sup> “Curso...” Volume II cit. p. 65

<sup>104</sup> “Constituição da República...” cit. p. 1092.

MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, na sua tese de Doutoramento intitulada “Anulação de Actos Administrativos e Relações Jurídicas Emergente”, recusa a existência de um direito à legalidade dos actos administrativos enquanto posição substantiva autónoma dos particulares face à Administração<sup>105</sup>. Segundo o referido Autor, o particular apenas dispõe de uma posição substantiva que compreende «o direito de não ser objecto de perturbações ilegítimas e, portanto, o poder de exigir que as definições unilaterais que sobre a sua esfera jurídica porventura se venham a projectar sejam válidas, emitidas no respeito por cada uma das diferentes normas e princípios disciplinadores do exercício do poder»<sup>106</sup>. E fora do âmbito de um procedimento específico, o particular apresenta-se perante a Administração como «titular de um direito subjectivo cuja satisfação não passa pela emissão de um acto válido mas, em primeira linha, pela pura e simples abstenção de qualquer intervenção administrativa»<sup>107</sup>.

Ora, face a tal doutrina, dificilmente poderemos concluir pela existência de um direito dos contribuintes à liquidação de imposto nos termos da lei. Com efeito, a CRP apenas consagra expressamente um direito ao não pagamento de impostos ilegais e, considerando a doutrina de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, parece ser apenas de admitir a existência de um direito de não ingerência ilegal da Administração na esfera de direitos e interesses dos particulares, que dificilmente será equiparável a um verdadeiro direito subjectivo à legalidade, entendido como «interesse individual directamente protegido pela norma<sup>108</sup>» que confere ao contribuinte a «faculdade de exigir à Administração um ou mais comportamentos que satisfaçam plenamente o seu interesse privado»<sup>109</sup>.

Sem pretensões de refutar tal conclusão, entendemos, porém, que não deverão ser ignorados alguns argumentos de natureza jurídico-tributária que poderão militar no sentido da existência de um verdadeiro direito à legalidade no quadro da liquidação de imposto.

Antes de mais, no acórdão de 24.10.2007 (P. 0429/07), o STA considerou que o artigo 103.º, n.º 3, da CRP evidencia *um direito à legalidade formal e material da liquidação de impostos*.

Por outro lado, de entre vasta doutrina fiscal referente à relação jurídica de imposto é igualmente possível identificar alguns autores que consideram que os contribuintes são

---

<sup>105</sup> “Anulação de Actos Administrativos e Relações Jurídicas Emergente”, Coimbra, 2002, Almedina, p. 154 e 155. Este entendimento é acompanhado por alguma jurisprudência do STA, nomeadamente a plasmada no acórdão de 29.06.2006 (P. 01300/04).

<sup>106</sup> *Idem*

<sup>107</sup> *Idem* p. 157 e 158

<sup>108</sup> CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime...” *cit.* p. 150

<sup>109</sup> DIOGO FREITAS DO AMARAL, “Curso...” Volume II *cit.*, p. 65

titulares de um direito à correcta aplicação da lei, o qual se manifesta em sede da relação jurídica tributária<sup>110</sup>, relação jurídica fiscal<sup>111</sup> ou relação jurídica de imposto<sup>112</sup>.

A relação jurídica tributária pode ser definida como a relação regulada pelo Direito existente entre «o Estado ou outro ente público que tem o direito de exigir, a título de imposto, uma certa quantia, a um sujeito dotado de capacidade contributiva»<sup>113</sup>.

Com maiores ou menores variações, a generalidade da doutrina tende a considerar que o objecto (imediato<sup>114</sup>) da relação jurídica tributária é constituído, por um lado, pela obrigação de imposto (enquanto núcleo central) e pelo conjunto de deveres e obrigações de carácter acessório<sup>115</sup>.

Assim, o objecto da relação jurídica tributária é constituído não só pela obrigação de imposto que se materializa na prestação pecuniária a satisfazer pelo contribuinte, mas também pelas mais diversificadas obrigações ou deveres acessórios que se podem traduzir «quer em prestações de natureza pecuniária (como as relativas a juros compensatórios, a juros moratórios, ao agravamento da colecta em caso de reclamação ou pedido de revisão da matéria colectável infundados, etc.), quer em prestações de carácter formal ou prestações *de facere* a satisfazer seja pelo contribuinte, seja por terceiros»<sup>116</sup>.

O direito positivo vigente parece ter acolhido a concepção ampla de objecto da relação jurídica tributária adoptada pela generalidade da doutrina, porquanto, nos termos do artigo 30.º, n.º 1, da LGT, o mesmo é constituído por: (i) o crédito e a dívida tributários, (ii) o direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição, (iii) o direito à dedução, reembolso e restituição do imposto, (iv) o direito a juros compensatórios e (v) o direito a juros indemnizatórios.

Mais duvidosa será a inclusão, no objecto da relação jurídica tributária, de direitos dos contribuintes face ao Estado associados à obrigação de imposto, nomeadamente no que respeita à respectiva liquidação.

---

<sup>110</sup> Designação adoptada por autores como JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, “Manual...” *cit.* e DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, “Direito Tributário”, ... *cit.*

<sup>111</sup> Designação adoptada por autores como JOSÉ CASALTA NABAIS “Direito Fiscal” ... *cit.*, MANUEL HENRIQUES DE FREITAS PEREIRA “Fiscalidade” ... *cit.* e ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, “Princípios...” *cit.*

<sup>112</sup> Designação adoptada por autores como VASCO BRANCO GUIMARÃES, “A Responsabilidade Civil...” *cit.* e PEDRO SOARES MARTÍNEZ, “Direito Fiscal” ... *cit.*

<sup>113</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, “Direito Tributário” ... *cit.*, p. 261.

<sup>114</sup> O *objecto imediato* da relação jurídica tributária, que corresponde ao conjunto de direitos, deveres, obrigações e demais vínculos jurídicos que a integram, distingue-se do *objecto mediato* reconduz-se à prestação (com ou sem natureza pecuniária) devida pelo sujeito passivo.

<sup>115</sup> Nesse sentido, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Direito Fiscal” ... *cit.* p. 236; DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, “Direito Tributário” ... *cit.* p. 261 e 262; J. L. SALDANHA SANCHES, “Manual...” *cit.* p. 129 e ss; PEDRO SOARES MARTÍNEZ, “Direito Fiscal” ... *cit.* p. 264; ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, “Princípios...” *cit.*, p. 167 e 168; MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, “Fiscalidade” ... *cit.* pg 229; VASCO BRANCO GUIMARÃES, “Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 80; DOMINGOS MARTINS EUSÉBIO, “Alguns Aspectos da Relação Jurídica Tributária”, Coimbra, 1958, p. 27; e JOSÉ MANUEL M. CARDOSO DA COSTA, “Curso de Direito Fiscal”, Coimbra, 1970, Almedina, p. 241 e 242.

<sup>116</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, “Direito Fiscal” ... *cit.*, p. 236

Com efeito, aquando da caracterização do imposto, enquanto objecto mediato do núcleo central da relação jurídica tributária, a generalidade da doutrina qualifica-o como uma prestação unilateral, no sentido de que «à prestação de imposto não corresponde qualquer contraprestação por parte da entidade dele beneficiária»<sup>117</sup>.

Porém, a propósito da problemática da unilateralidade da obrigação de imposto, SOARES MARTÍNEZ considera que «não tendo a obrigação de imposto origem voluntária, ela é unilateral, mas mais difícil será afirmar a sua unilateralidade sob o ponto de vista do conteúdo, pois ao sujeito passivo também são concedidos direitos»<sup>118</sup>.

Nesse sentido, o referido Autor admite a existência de direitos que, no âmbito do núcleo central da relação jurídica tributária – *i.e.*, a obrigação de imposto –, são concedidos ao sujeito passivo, entre os quais inclui o direito geral e complexo do contribuinte de «exigir um procedimento legal por parte do Fisco», cujos contornos admite serem, no entanto, difíceis de decompor de forma rigorosa<sup>119</sup>.

VASCO BRANCO GUIMARÃES também concebe a possibilidade de se incluírem, na relação jurídica de imposto, deveres do sujeito activo. Segundo este Autor, pode defender-se «que o sujeito passivo tem direito a um determinado comportamento do sujeito activo, comportamento esse que consubstancia a definição da sua vontade na concretização de imposto», acrescentando que «este direito a um determinado comportamento do sujeito activo não é um direito abstracto à legalidade que existe independentemente da configuração da relação como obrigacional» mas sim «um direito a um determinado comportamento que defina em concreto, os direitos e deveres do sujeito passivo»<sup>120</sup>. Em concreto, o comportamento devido pela Administração Tributária, enquanto sujeito activo na relação jurídica de imposto consiste, segundo VASCO BRANCO GUIMARÃES, no «conjunto de actos praticados e a praticar pelo sujeito activo para a correcta percepção do imposto, em aplicação da lei»<sup>121</sup>.

Com efeito, VASCO BRANCO GUIMARÃES configura o poder de tributar da Administração Tributária como um poder/dever, onde o sujeito passivo do imposto é também sujeito activo de uma prestação de *facere* e que se reconduz ao cumprimento da lei por parte da Administração Tributária: «O poder de exigir do Fisco é igualmente um dever de praticar os actos que consubstanciam a actividade de lançamento, liquidação e cobrança.

---

<sup>117</sup> MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, “Fiscalidade”... *cit.* pg 13. No mesmo sentido, v. igualmente ALBERTO XAVIER, “Manual...” *cit.* p. 43 e 44, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, “Direito Tributário”... *cit.* p. 56, JOSÉ CASALTA NABAIS, “Direito Fiscal”... *cit.*, pg 12 e J.L. SALDANHA SANCHES, “Manual...” *cit.* p. 9.

<sup>118</sup> “A Obrigação A Obrigação Tributária”, CCTF. n.º 11, Lisboa, 1963, Ministério das Finanças, p. 184.

<sup>119</sup> *Idem*, p. 184 e 185.

<sup>120</sup> “Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 91, nota de rodapé 180.

<sup>121</sup> *Idem*.

Este dever de praticar os actos previstos na lei tem um sujeito correlativo e correspectivo, que é o contribuinte. Este tem, consequentemente, um direito à correcta aplicação da lei»<sup>122</sup>.

Ainda nas palavras do Autor, «o elemento *garantia* de aplicação da lei abstractamente considerado não dá qualquer direito específico ao contribuinte», mas «aquilo a que o contribuinte tem direito é a *um cumprimento aferido e analisado em concreto*»<sup>123</sup>. Citando ALBERTO XAVIER, acrescenta: «não pode negar-se que o particular passe a dispor relativamente à Administração de um verdadeiro direito subjectivo, contrapartida do referido dever»<sup>124</sup>.

E, segundo VASCO BRANCO GUIMARÃES, a existência de direitos do contribuinte no quadro da relação jurídica tributária não é incompatível com a unilateralidade da obrigação de imposto, porquanto, não sendo as prestações do sujeito activo (actuação de acordo com a lei) e do sujeito passivo (pagamento do imposto) do mesmo género e não tendo as mesmas uma fonte comum bilateral, não estaremos perante obrigações de natureza bilateral<sup>125</sup>.

Face ao exposto, constata-se existirem assim bons argumentos para simultaneamente afirmar e negar a existência de um direito dos contribuintes à legalidade no quadro da liquidação de imposto.

Em todo o caso, para efeitos do presente estudo, não se nos afigura essencial adoptar uma posição relativamente a tão complexa problemática. Com efeito, e como se procurará demonstrar de seguida, entendemos que a ilicitude da liquidação ilegal de imposto poderá decorrer do facto de as normas relativas ao dever de conformação com a lei da actividade administrativa conferirem aos particulares, pelo menos, um *interesse legalmente protegido*.

#### INTERESSE LEGALMENTE PROTEGIDO?

Conforme referido, estaremos perante um *interesse legalmente protegido* do particular quando uma norma que visa, em primeira linha, salvaguardar um interesse público, confere ao particular uma protecção indirecta ou mesmo, segundo alguns autores, reflexa. E, face a tal *interesse legalmente protegido*, o particular não poderá exigir à Administração a

---

<sup>122</sup> A Estrutura da Obrigação de Imposto e os Princípios Constitucionais da Legalidade, Segurança Jurídica e Protecção da Confiança in “Estudos de Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Correia e Valle, CCTF n.º 171, Lisboa, 1995, Ministério das Finanças, p. 544.

<sup>123</sup> “Responsabilidade Civil...” cit. p. 101

<sup>124</sup> Idem, p.102

<sup>125</sup> Idem, p. 537 e 538

satisfação de um interesse próprio, mas apenas que não o prejudique ilegalmente, dispondo para o efeito de meios legais para reagir dos actos ilegais que o afectem<sup>126</sup>.

Segundo DIOGO FREITAS DO AMARAL, o princípio da legalidade da Administração, consagrado no artigo 266.º, n.º 2, da CRP, desempenha ainda uma função de protecção dos direitos e interesses dos particulares<sup>127</sup>.

Por outro lado, conforme sustenta MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, ainda que os particulares não disponham de um verdadeiro direito à legalidade dos actos administrativos, os mesmos são em todo o caso titulares de uma *posição substantiva de fundo* face à Administração. Tal *posição jurídica de fundo* compreende, nas palavras do referido Autor, «o direito a não ser objecto de perturbações ilegítimas e, portanto, o poder de exigir que as definições unilaterais que sobre a sua esfera jurídica porventura se venham a projectar sejam válidas, emitidas no respeito por cada uma das diferentes normas e princípios disciplinadores do exercício do poder»<sup>128</sup>.

Em termos próximos, também VASCO PEREIRA DA SILVA reconhece que o artigo 266.º, n.º 1 da CRP – a par do artigo 268.º, n.ºs 4 e 5 – confere ao particular «posições jurídicas substantivas nas suas relações com a Administração»<sup>129</sup>.

Já ROGÉRIO SOARES qualifica o princípio da legalidade como uma garantia dos cidadãos contra o arbítrio da Administração<sup>130</sup>.

A citada doutrina parece assim atribuir, ao princípio da legalidade plasmado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 3.º do CPA, os traços característicos que tipicamente integram o conceito de *interesse legalmente protegido*, tal como se passa a demonstrar de seguida.

O conceito de *interesse legalmente protegido* assenta, segundo a generalidade da doutrina, em três ideias fundamentais que consideramos manifestarem-se ao nível dos mencionados preceitos constitucionais.

Em primeiro lugar, a norma que visa salvaguardar, em primeira linha, o interesse público confere igualmente ao interesse particular uma protecção indirecta ou mesmo reflexa. Ora, conforme advoga DIOGO FREITAS DO AMARAL, o princípio da legalidade da Administração constitucionalmente consagrado desempenha exactamente uma função de protecção dos direitos e interesses dos particulares<sup>131</sup>.

---

<sup>126</sup> CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime...” cit. p. 150, DIOGO FREITAS DO AMARAL, “Curso...” Volume II cit., p. 65 e MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo I, Introdução e Princípios Fundamentais”, 2.ª Edição, Lisboa, 2007, Dom Quixote, p. 210.

<sup>127</sup> “Curso...” Volume II cit., p. 62. No mesmo sentido, v. JOÃO CAUPERS “Introdução...” cit. p. 49

<sup>128</sup> “Anulação...” cit. p.155

<sup>129</sup> “Em Busca do Acto Administrativo Perdido”, Coimbra, 1998, Livraria Almedina, p. 278

<sup>130</sup> *Princípio da Legalidade da Administração Pública* in Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Volume LVII, 1981 (citado por JOSÉ MANUEL DA S. SANTOS BOTELHO et. al. “Código do Procedimento Administrativo Anotado – Comentado – Jurisprudência”, 3.ª Edição, Coimbra, 1996, Livraria Almedina, p. 48)

<sup>131</sup> “Curso...” Volume II cit., p. 62. No mesmo sentido, v. JOÃO CAUPERS “Introdução...” cit. p. 49

Em segundo lugar, com base nessa norma, o particular não poderá exigir à Administração a satisfação de um interesse próprio. O que, seguindo o entendimento de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, se verifica relativamente ao princípio da legalidade da Administração, porquanto «o pretensão direito à legalidade dos actos administrativos não corresponde a uma verdadeira posição substantiva autónoma dos particulares perante a Administração»<sup>132</sup>.

Por último, o particular poderá, contudo, exigir à Administração que não o prejudique ilegalmente, dispondo para o efeito de meios para reagir dos actos ilegais que o afecte. Tal circunstância verifica-se claramente no quadro dos actos de liquidação de imposto ilegais, na medida em que os contribuintes dispõem, por um lado, de um direito de resistência contra liquidações ilegais constitucionalmente consagrado (cfr. artigo 103.º, n.º 3, da CRP)<sup>133</sup>, e por outro lado, de legitimidade para reagir graciosamente e judicialmente de tais actos<sup>134</sup>.

Nestes termos, somos levados a concluir que um acto ilegal de liquidação de imposto poderá consubstanciar um acto *ilícito* para efeitos de responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas, designadamente na acepção do artigo 9.º do RRCEE. Pois, constituindo uma afronta ao princípio da legalidade administrativa consagrado, designadamente, nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 3.º do CPA, a liquidação ilegal de imposto ofenderá, pelo menos, um *interesse legalmente protegido*.

## 5.2.2 DA ILICITUDE EM CASO DE ACTO DE LIQUIDAÇÃO EM CONFORMIDADE COM A LEI MAS EM VIOLAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO

Uma outra questão que se pode suscitar a propósito do pressuposto da ilicitude prende-se com a possibilidade de a responsabilidade civil da Administração Tributária poder resultar de actos de liquidação de imposto que, não obstante se mostrarem conformes com a lei ordinária, violam a CRP.<sup>135</sup>

---

<sup>132</sup> “Anulação...” cit. p.154

<sup>133</sup> GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, “Constituição da República...” cit. p. 1092.

<sup>134</sup> Cfr., entre outros, artigos 66.º, 70.º do CPPT - no que concerne aos meios graciosos - e artigos 9.º e 95.º da LGT e 96.º, n.º 1, e 99.º do CPPT - no que respeita aos meios judiciais -, para além das normas constantes dos diversos códigos fiscais bem como do CPA e CPTA, aplicáveis em sede tributária *ex vi* artigos 2.º, alínea c), da LGT e 2.º, alíneas c) e d) do CPPT.

<sup>135</sup> Será o caso, por exemplo, da liquidação de IRC ao abrigo do artigo 106.º, n.º 9, do CIRC (entretanto revogado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), na parte em que impõe a realização de pagamento especial por conta a entidade que, no exercício a que o pagamento respeita, apenas auferiu rendimentos isentos de IRC, norma essa recentemente declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, pelo Tribunal Constitucional (acórdão n.º 494/2009, de 23.10.2009). Também a título de exemplo, refira-se a liquidação de Impostos Especiais sobre o Consumo ao abrigo do artigo 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, também considerado orgânica e materialmente inconstitucional pelo STA, em sede do acórdão de 03.10.2007 (P. 0363/07).



A razão para associarmos esta problemática ao pressuposto da ilicitude é a seguinte: tal como referem MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO MATOS, uma das causas de exclusão da ilicitude aplicável em sede de responsabilidade civil do Estado é precisamente o *cumprimento do dever*. Tal ocorrerá quando o órgão ou agente administrativo se encontre vinculado ao cumprimento de dois deveres conflitantes entre si, de modo a que o cumprimento de um determine necessariamente a violação do outro<sup>136</sup>.

Ora, uma vez que, nos termos do artigo 266.º, n.º 2, da CRP, *os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei*, põe-se o problema de saber a qual dos preceitos, constitucional ou legal, deverão atender caso os mesmo conflituem entre si e se, em concreto, as entidades administrativas dispõem do poder ou dever de desaplicar uma disposição legal desconforme com a CRP.

A problemática da existência de tal dever de desaplicação da lei reveste-se de particular complexidade e tem sido objecto de aprofundado estudo pela doutrina nacional. Sem preocupações de exaustão e de uma forma muito resumida, passamos a identificar as posições em confronto.

MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO MATOS agrupam as diversas posições doutrinárias do seguinte modo:

- i. Rejeitando a competência da Administração para desaplicar leis inconstitucionais: ESTEVES DE OLIVEIRA e alguma jurisprudência minoritária do Tribunal Constitucional;
- ii. Admitindo uma competência de desaplicação limitada: MARCELO REBELO DE SOUSA<sup>137</sup>, VIEIRA DE ANDRADE, RUI MEDEIROS e ANDRÉ SALGADO DE MATOS; e
- iii. Admitindo uma competência de desaplicação excepcional: JORGE MIRANDA, GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA e JORGE BLANCO DE MORAIS<sup>138</sup>.

Relativamente à doutrina adoptada pelos Autores que admitem a competência da Administração para desaplicar as normas legais inconstitucionais, importa ter presente o seguinte.

VIEIRA DE ANDRADE reconduz a questão a um conflito entre o princípio da constitucionalidade e o princípio da separação de poderes, o qual deve ser solucionado com recurso a critérios de proporcionalidade e ao princípio da unidade da Constituição.

---

<sup>136</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.*, p. 22

<sup>137</sup> Não ignoramos que este Autor, num estudo datado de 1988, se pronunciou no sentido da ilegitimidade da Administração para desaplicar um acto político do Estado que repete de inconstitucional (“O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional”, Lisboa, 1988, Edição do Autor, p. 253 e 254).

<sup>138</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo I...” *cit.* p. 164

Deste modo, «se a inconstitucionalidade for *evidente*, deve prevalecer o princípio da vinculação constitucional directa das autoridades administrativas», sendo de admitir a desaplicação com base em inconstitucionalidade material, mas já não formal ou orgânica<sup>139</sup>.

Considerando igualmente verificar-se um conflito entre os princípios constitucionais da separação de poderes e da constitucionalidade, ANDRÉ SALGADO DE MATOS estabelece diversas *condições de preferência do princípio da constitucionalidade*, entre as quais se podem destacar as seguintes: a prévia desaplicação jurisdicional no mesmo contexto procedimental; a violação de normas constitucionais com pretensão absoluta de aplicação; a existência de uma lei considerada inconstitucional pelo Tribunal Constitucional mas entrada em vigor após confirmação parlamentar; e a existência de jurisprudência constitucional consolidada no sentido da inconstitucionalidade e a proporcionalidade virtual da desaplicação. Em sentido inverso, o princípio da separação de poderes deverá imperar caso haja uma manifesta falta de uniformidade na jurisprudência ou seja possível obter atempadamente uma decisão do Tribunal Constitucional relativa à eventual inconstitucionalidade<sup>140</sup>.

Por seu turno, RUI MEDEIROS defende que os órgãos administrativos dispõem de um *dever genérico* (ainda que limitado) de controlo da constitucionalidade das normas que aplicam, podendo desaplicar normas que repute inconstitucionais. Nas palavras do referido Autor «a competência vinculada de todos os poderes públicos para conhecer das antinomias entre a Constituição e as leis ordinárias e para recusar a aplicação das leis inválidas constitui corolário da superioridade normativa da Lei Fundamental»<sup>141</sup>.

Já JORGE MIRANDA considera que os órgãos administrativos não dispõem de um *poder geral de controlo* da constitucionalidade das normas, embora admita que tal poder possa existir em concreto em casos *extremos ou muito especiais* entre os quais inclui: as situações de leis juridicamente inexistentes, os casos de potencial violação de direitos insusceptíveis de violação mesmo em estado de sítio ou quando, sem revisão constitucional, seja adoptada uma norma declarada inconstitucional com força obrigatória geral pelo Tribunal Constitucional<sup>142</sup>.

Semelhantes reservas são invocadas por GOMES CANOTILHO, para quem deve ser recusado à Administração em geral e aos agentes administrativos em particular «qualquer poder de controlo da constitucionalidade das leis, mesmo se dessa aplicação resultar a

---

<sup>139</sup> “Os Directos Fundamentais...” *cit.* p. 200 a 205

<sup>140</sup> “A Fiscalização Administrativa da Constitucionalidade”, Coimbra, 2004, Almedina, p 488 e 489

<sup>141</sup> “A Decisão de Inconstitucionalidade – Os Autores, o Conteúdo e os Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade da Lei”, Lisboa, 1999, Universidade Católica Editora, p. 167 e ss *maxime* 204 e 205

<sup>142</sup> “Manual de Direito Constitucional, Tomo VI, Inconstitucionalidade e Garantia da Constituição”, 2.<sup>a</sup> Edição, Revista e Actualizada, Coimbra, 2005, Coimbra Editora

violação os direitos fundamentais»<sup>143</sup>. Em todo o caso, o mesmo Autor considera *razoável* que se dê prevalência às normas constitucionais que garantam direitos, liberdades e garantias, em detrimento das normas legais que com elas conflituem, quando, nomeadamente, o Tribunal Constitucional tenha reconhecido a inconstitucionalidade do acto legislativo em causa<sup>144</sup>.

Posição idêntica é defendida por PAULO OTERO: «a Administração Pública não pode, por princípio, recusar a aplicação de normas com fundamento na sua inconstitucionalidade», por força de uma subordinação primária à lei que, por regra, deverá prevalecer sobre a subordinação à CRP<sup>145</sup>. A esta regra, o Autor apresenta, contudo, três excepções: no caso de *leis injustas* «enquanto negação de um Estado de Direito material baseado na dignidade da pessoa humana»; no caso de violação ostensiva de preceitos constitucionais directamente aplicáveis, como é o caso das normas sobre direitos, liberdades e garantias; e em caso de inexistência jurídica resultante da falta de promulgação ou de referenda ou de ineficácia por falta de publicação<sup>146</sup>.

Face ao quadro doutrinário acima descrito e à incerteza quanto à existência de um verdadeiro dever da Administração Tributária de desaplicar normas legais que se mostrem contrárias à CRP, é naturalmente com alguma reserva que admitimos a possibilidade de um acto de liquidação de imposto adoptado ao abrigo de uma norma legal inconstitucional se possa efectivamente reputar de ilícito, para efeitos de responsabilidade civil. Na verdade, na ausência de tal dever, o acto de liquidação será, desde logo, legal face à lei ordinária e nem sequer se porá um problema de conflito de deveres dada a inexistência de um dever de cumprimento da CRP. Ou, numa outra perspectiva, ainda que se entenda que este último dever se mantém e efectivamente se verifica um conflito de deveres, sempre se poderá invocar a referida prevalência da subordinação à lei relativamente à subordinação à CRP.

Em todo o caso, considerando o facto de importante doutrina admitir a existência de um dever, ainda que limitado, da Administração desaplicar normas legais inconstitucionais, parece-nos existirem bons argumentos para defender a ilicitude de um acto de liquidação de imposto adoptado ao abrigo de uma norma inconstitucional, sobretudo naqueles casos em que os acima mencionados autores mais facilmente reconhecem a existência de tal dever de desaplicação.

---

<sup>143</sup> “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 4.ª Edição, Coimbra, 2000, Livraria Almedina, p. 434

<sup>144</sup> *Idem* p. 436

<sup>145</sup> “Legalidade e Administração Pública: O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade”, Coimbra, 2003, Almedina, p. 668 e 669

<sup>146</sup> *Idem* p. 671

Sendo que, nesse cenário, a verificada ilicitude não deverá ser à partida afastada ao abrigo de uma causa de exclusão como o *cumprimento de um dever*, pois das duas uma: ou não existirá qualquer conflito de deveres (se entendermos que o dever de subordinação à CRP afasta o dever de cumprimento das normas de hierarquia inferior); ou, ainda que tal conflito de deveres de mantenha, o mesmo deverá ser resolvido a favor do respeito pela CRP, ao abrigo, por exemplo, do princípio da hierarquia das normas ou da aplicabilidade directa das normas relativas aos direitos, liberdades e garantias.

Uma outra solução, proposta por LUÍS CABRAL DE MONCADA, será responsabilizar o legislador pelos danos decorrentes da lei inconstitucional. Com efeito, este Autor parte do pressuposto que, o titular do órgão, funcionário ou agente administrativo não tem competência de desaplicação de lei inconstitucional, o que determina a necessidade de recorrer a figura da responsabilidade civil do legislador<sup>147</sup>.

## CAPÍTULO 6

### CULPA

#### 6.1 ENQUADRAMENTO GERAL: CONCEITO E IMPUTABILIDADE

Em sede de responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas, a *culpa* é geralmente definida como a «preterição da diligência pela qual a lei exigia que o autor do facto voluntário e ilícito tivesse pautado a sua conduta»<sup>148</sup>, operando como o nexo subjectivo existente entre o facto ilícito e a vontade que assim permite imputar subjectivamente o acto danoso ao seu autor<sup>149</sup>.

Tratando-se de um nexo subjectivo, a culpa terá, à partida, de ser imputada a um titular, funcionário ou agente de um determinado órgão administrativo, sem prejuízo daqueles casos em que os danos se atribuam a um deficiente funcionamento do serviço (*culpa colectiva*) ou a um comportamento concreto cuja autoria não seja possível determinar (*culpa anónima*), casos em que poderá operar a figura da *culpa do serviço*<sup>150</sup>.

É certo que o artigo 10.º, n.º 1, do RRCEE estabelece apenas o critério de apreciação da culpa individual dos *titulares de órgãos, funcionários e agentes*. Contudo, a doutrina

---

<sup>147</sup> “Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 40 e 41

<sup>148</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.* p. 25

<sup>149</sup> MARGARIDA CORTEZ, “Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 90 e 97

<sup>150</sup> *Idem* p. 93 e 97

relativa a este recente diploma legal – tal como já acontecia no quadro legal anterior<sup>151</sup> – admite a possibilidade de imputar o acto danoso à *culpa do serviço* globalmente considerado, por decorrência do disposto no artigo 7.º, n.ºs 3 e 4, sendo assim possível responsabilizar a pessoa colectiva pública a que pertença o serviço em causa<sup>152</sup>. Nesses casos, haverá responsabilidade do Estado e demais pessoas colectivas públicas, na medida em que se os danos possam ser atribuídos a um *funcionamento anormal do serviço*, tal como abaixo se deixará resumidamente explanado.

Ora, as liquidações de imposto são geralmente assinadas pelo Director-Geral dos Impostos, ainda que, por regra, tal assinatura seja aposta mecanicamente, sem que o signatário efectivamente tenha conhecimento do acto de liquidação em concreto. Por outro lado, para a liquidação de imposto podem igualmente concorrer actos de outros titulares de órgãos, funcionários ou agentes da Administração Tributária, nomeadamente naqueles casos em que a liquidação de imposto decorre e tem como fundamento os elementos recolhidos em sede de procedimentos de inspecção tributária, materializados no relatório elaborado e assinado por um determinado técnico tributário. Igualmente frequentes são as decisões proferidas em sede de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou revisão oficiosa relativos a actos de liquidação de impostos, nos quais frequentemente intervêm diversos membros da Administração Tributária de diferentes hierarquias, tais como o técnico tributário, o chefe de divisão, o chefe do serviço de finanças ou o director de finanças.

Assim, somos da opinião que, por regra, será possível identificar o ou os autores materiais do acto de liquidação de imposto, admitindo-se, nesses casos, que a culpa seja aferida e demonstrada relativamente à *diligência e aptidão* do titular de órgão, funcionário ou agente individualmente considerado, nos termos do artigo 10.º do RRCEE.

Caso não seja possível imputar subjectivamente o acto de liquidação de imposto a um determinado titular de órgão, funcionário ou agente da Administração Tributária – seja por não ser possível determinar o respectivo autor da liquidação (*culpa anónima*) seja pelo facto dos danos deverem ser atribuídos a um deficiente funcionamento do serviço (*culpa colectiva*) –, sempre se poderá recorrer à figura da *culpa do serviço*, em conformidade com o artigo 7.º, n.ºs 3 e 4, do RRCEE.

---

<sup>151</sup>*Idem* p. 97 e 98 e JOSÉ LUÍS MOREIRA DA SILVA, *Da Responsabilidade Civil...* cit. p. 173.

<sup>152</sup>MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” cit. p. 27 e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” cit. p. 163

## 6.2 DOS GRAUS DE CULPA E DA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE

Considerando a doutrina tradicional relativa ao instituto da responsabilidade civil e o quadro conceptual adoptado pelo RRCEE, podemos atribuir à culpa duas modalidades: *dolo* e *negligência ou mera culpa*. Como sintetiza CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, «o dolo tem lugar quando o autor do acto agiu intencionalmente, distinguindo-se, neste plano, ente o dolo directo (quando o agente actua para atingir o resultado ilícito) e o dolo eventual (quando o agente encara o resultado ilícito como uma consequência possível da sua conduta)»<sup>153</sup>. Já a *negligência ou mera culpa* assenta na violação, consciente ou inconsciente, de deveres de cuidado e pode assumir as seguintes formas: *grave* – quando a diligência e zelo empregues forem manifestamente inferiores àqueles a que o agente se encontrava obrigado em razão do seu cargo (artigo 8.º, n.º 1, do RRCEE); ou *leve* – nos restantes casos<sup>154</sup>.

Ora, em função do grau de culpa atribuível ao comportamento do titular do órgão, funcionário ou agente concretamente considerado, a responsabilidade civil será imputada exclusivamente ao Estado e demais pessoas colectivas de direito público em que o autor do acto de integre (artigo 7.º do RRCEE) ou simultânea e solidariamente ao titular do órgão, funcionário ou agente e ao Estado e demais pessoas colectivas de direito público em que aquele se integre (artigo 8.º do RRCEE). Assim, em caso de *negligência ou mera culpa leve*, apenas e exclusivamente o Estado e demais pessoas colectivas de direito público incorrerão em responsabilidade civil. Em caso de *dolo ou negligência ou mera culpa grave*, tanto o titular do órgão, funcionário ou agente como o Estado e demais pessoas colectivas de direito público em que aquele se integre responderão, de forma solidária, pelos danos causados<sup>155</sup>.

Já no caso de responsabilidade civil decorrente da *culpa do serviço* (artigo 7.º, n.ºs 3 e 4, do RRCEE), a imputação subjectiva dos danos ao serviço globalmente considerado será operada por referência ao *funcionamento anormal do serviço* que assenta em critérios distintos do dolo ou negligência, como se verá no ponto seguinte. Acresce que, no quadro da figura da *culpa do serviço*, a responsabilidade será exclusivamente do Estado e demais pessoas colectivas públicas<sup>156</sup>.

---

<sup>153</sup> “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 114

<sup>154</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.* p. 26. Não ignoramos que as figuras do dolo e da negligência ou mera culpa se prestam a classificações mais detalhadas, mas, no quadro do RRCEE apenas parece relevar a distinção entre dolo e negligência ou mera culpa grave, por um lado (artigo 8.º) e negligência ou mera culpa leve, por outro (artigo 7.º)

<sup>155</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.* p. 26 e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 109

<sup>156</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.* p. 27 e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 133. O que aliás já era entendido no quadro do Decreto-Lei n.º 48051 que, não obstante não se encontrar legalmente previsto,

Constata-se, portanto, que, sem prejuízo do eventual direito de regresso a que haja lugar nos termos do artigo 8.º, n.º 3, do RRCEE, o Estado e demais pessoas colectivas de direito público – e, e concreto, a Administração Tributária<sup>157</sup> – serão sempre responsáveis, seja exclusiva seja solidariamente, não se verificando qualquer situação de responsabilidade exclusiva do funcionário ou agente, desde que, naturalmente, se tratem de actos praticados no exercício da função administrativa e por causa desse exercício (cfr. artigos 7.º, n.º 1, do RRCEE e 22.º da CRP).

### 6.3 DOS CRITÉRIOS DE APRECIACÃO DA CULPA

No que respeita à apreciação da culpa em concreto, o RRCEE estabelece dois critérios: um critério geral previsto no artigo 10.º, n.º 1, do RRCEE para efeitos de apreciação da culpa dos titulares de órgãos, funcionários ou agentes que remete para a *diligência e aptidão que seja razoável exigir, em função das circunstâncias de cada caso, de um titular, funcionário ou agente zeloso e cumpridor*; e um critério específico insito no artigo 7.º, n.º 4, do RRCEE, que relevará para efeitos de apuramento da *culpa do serviço*.

Começando pelo critério geral, o juízo de culpabilidade deverá ser efectuado por referência à diligência exigível a um titular de órgão, funcionário ou agente médios, isto é um titular de órgão, funcionário ou agente medianamente diligente<sup>158</sup>. E tratando-se de um critério abstracto, no entender de CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, a culpa deverá ser apreciada «pela diligência que é exigível em abstracto a um titular do órgão, funcionário ou agente, e não segundo a diligência habitual do autor do dano», não devendo ser necessariamente considerados elevados padrões de profissionalismo e eficiência mas aqueles que, em abstracto, se mostrassem *razoavelmente* exigíveis àquele titular de órgão,

---

era aceite pela jurisprudência e pela doutrina (MARGARIDA CORTEZ, “Responsabilidade Civil...” cit. p. 93 a 96).

<sup>157</sup> A propósito da entidade a demandar no quadro de uma acção de responsabilidade civil extracontratual, os nossos tribunais superiores têm entendido que, ainda que o acto danoso seja imputável a um determinado órgão administrativo em concreto que actue sobre a tutela de um determinado Ministério, a acção judicial deverá ser intentada contra o Estado representado pelo Ministério Público, uma vez que, por força do disposto nos artigos 10.º, n.º 2, e 11.º, n.º 2, do CPTA, os Ministérios carecem de personalidade judiciária e legitimidade processual passiva para efeitos de acções administrativas comuns de responsabilidade civil extracontratual – cfr. acórdãos do STA de 21.09.2004 (P. 0351/04), do TCAN de 21.02.2008 (P. 00639/06) e do TCAS de 23.04.2009 (P. 04053/08).

<sup>158</sup> Nesse sentido, MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” cit. p. 26 e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” cit. p. 162 e 163. Como referem estes Autores, para efeitos de responsabilidade civil do Estado não se adopta o critério do *bónus pater familiae* do Direito Civil, o que aliás já era sustentado por alguma da doutrina (MARGARIDA CORTEZ, “Responsabilidade Civil...” cit. p. 90 a 93) relativa ao Decreto-Lei n.º 48051, não obstante a referência expressa aí contida para o artigo 487.º do CC.

funcionário ou agente em face das circunstâncias do caso concreto em referência<sup>159</sup> e tendo em conta o âmbito e alcance dos respectivo deveres funcionais<sup>160</sup>.

A propósito da responsabilidade imputável à *culpa do serviço*, importa não ignorar que a mesma depende, desde logo, da verificação de um comportamento anti-jurídico (ilícito) dos serviços. Como refere MARGARIDA CORTEZ, a «"culpa do serviço" é, antes de mais, um "ilícito do serviço"»<sup>161</sup>. Assim, sempre se exigirá que do *funcionamento anormal do serviço* (artigo 7.º, n.º 3, do RRCEE) resulte a violação de *disposições ou princípios constitucionais, legais, regulamentares, regras de ordem técnica ou deveres de cuidado* (artigo 9.º, n.º 1, do RRCEE), a qual implique a ofensa de *direitos ou interesses legalmente protegidos* (artigo 9.º, n.º 2, do RRCEE)<sup>162</sup>.

Para além disso, importará igualmente efectuar um juízo de censura sobre o funcionamento do serviço. Assim, nos termos do artigo 7.º, n.º 4, do RRCEE, ocorrerá um funcionamento anormal do serviço se, *atendendo às circunstâncias e padrões médios de resultado, fosse razoavelmente exigível ao serviço uma actuação susceptível de evitar os danos produzidos*.

Nestes termos, relevarão para efeitos de apreciação da culpa do serviço critérios como: os «*standards* de actuação e rendimento, ou seja, aquilo que habitualmente se pode esperar dos serviços, na pressuposição de que funcionam normalmente»; «a disponibilidade de meios pessoais, materiais e financeiros, sem, todavia, converter estes factores em argumentos de desresponsabilização»<sup>163</sup>; ou normas internas de serviço, relatórios de produtividade ou até dados comparativos de serviços equivalentes<sup>164</sup>.

RUI MEDEIROS entende, porém, que o comportamento dos serviços não será culposos caso os danos em concreto verificados se possam atribuir à escassez de recursos humanos, materiais ou financeiros<sup>165</sup>. Trata-se de um argumento que, de certo modo, se alinha com alguma jurisprudência do STA que tende a limitar os danos indemnizáveis àqueles que ultrapassem aquilo que é razoável impor aos membros de uma comunidade, ou seja, que ultrapassem o risco normal de vida em sociedade<sup>166</sup>. Não obstante, tendo em conta a frequente escassez de recursos dos serviços públicos, naturalmente que se poderão levantar

---

<sup>159</sup> "Regime da Responsabilidade Civil..." cit. p. 162 e 163.

<sup>160</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, "Direito Administrativo Geral, Tomo III..." cit. p. 26

<sup>161</sup> "Responsabilidade Civil..." cit. p. 94

<sup>162</sup> Nesse sentido, v. CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, "Regime da Responsabilidade Civil..." cit. p. 160.

<sup>163</sup> MARGARIDA CORTEZ, "Responsabilidade Civil..." cit. p. 96

<sup>164</sup> CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, "Regime da Responsabilidade Civil..." cit. p. 133

<sup>165</sup> RUI MEDEIROS, "Ensaio..." cit. p. 95 e, no mesmo sentido, CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, "Regime da Responsabilidade Civil..." cit. p. 133

<sup>166</sup> Acórdãos do STA de 21.1.03 (P. 990/02), de 16.05.02 (P. 509/02), de 10.10.02 (P. 48.402), de 29.05.03 (P. 688/03) e de 5.11.03 (P. 1100/02)



algumas reservas quanto a este tipo de argumentos, os quais, levados ao extremo, poderão levar à transformação das ineficiências e deficiências ilegais e ilícitas do Estado e dos seus serviços em *riscos normais da vida em sociedade* associados à *escassez de recursos*, com a consequente desresponsabilização dos entes públicos.

#### 6.4 DA PROVA DA CULPA

Alguma jurisprudência do STA relativa ao quadro normativo anterior entendia que o elemento culpa se diluía na ilicitude caso fosse violado o dever de boa administração, o que tendencialmente sucedia sempre que a lei fosse violada de forma ilícita. Nas palavras do próprio STA: «é reprovável que a Administração tenha violado a lei em vez de a cumprir, como podia e devia (art. 3.º do C.P.A.)»<sup>167</sup>.

Contudo, conforme refere CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, o legislador parece ter abandonado tal entendimento, exigindo-se a demonstração da culpa face às circunstâncias do caso concreto<sup>168</sup>.

Do disposto no artigo 342.º do CC decorre um princípio geral segundo o qual a prova dos factos constitutivos de um direito cabe a quem o invocar. Nesses termos, a prova da culpa, enquanto pressuposto da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas, competiria, em princípio, ao particular lesado,

Sucedendo, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, do RRCEE, *sem prejuízo da demonstração de dolo ou culpa grave, presume-se a existência de culpa leve na prática de actos jurídicos ilícitos*. Estabelece-se, assim, uma inversão do ónus da prova, ficando o particular lesado dispensado de efectuar a prova da culpa leve associada ao acto administrativo lesivo. Em todo caso, uma vez que se trata de uma presunção de *culpa leve*, nada impede que o particular lesado demonstre o dolo ou a negligência grave do autor do acto – o que, aliás, será exigível caso se pretenda recorrer à modalidade de responsabilidade civil prevista no artigo 8.º do RRCEE.

No entanto, tratando-se de uma presunção *juris tantum*, nada impede que a Administração ilida a presunção mediante prova em contrário, isto é, demonstrando que agiu sem culpa<sup>169</sup>.

Poderá perguntar-se se esta presunção de culpa opera igualmente em sede de responsabilidade decorrente do *funcionamento anormal dos serviços*.

---

<sup>167</sup> Nesse sentido, v. acórdãos do STA de 27.10.2004 (P. 01214/02) e de 21.03.1996 (P. 35909). Em sentido inverso – v. acórdãos do STA de 11.10.2006 (P. 0582/06) e de 12.12.2002 (P. 046687).

<sup>168</sup> “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 164

<sup>169</sup> CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 168

Como referido, o artigo 7.º, n.º 4, do RRCEE, faz depender a existência do *funcionamento anormal dos serviços* de um juízo de censura sobre a actuação dos serviços. Como refere CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, «a culpa do serviço deve ser apreciada em abstracto, atendendo-se ao *standard* de rendimento médio que seria exigível nas circunstâncias do caso concreto»<sup>170</sup>, aparentemente irrelevando para esses efeitos os critérios de dolo e de negligência ou mera culpa (grave ou leve), que operam em sede de responsabilidade decorrente de acto imputável a um determinado agente administrativo.

Ora, uma vez que o artigo 10.º, n.º 2, do RRCEE estabelece uma presunção de culpa leve, parece-nos que a mesma dificilmente poderá operar em sede de responsabilidade civil por *culpa do serviço*. Pois, tal implicaria transformar uma presunção de *culpa leve*, numa presunção de *funcionamento anormal dos serviços*, tal como definido no artigo 7.º, n.º 4, do RRCEE, o que dispensaria o particular lesado de demonstrar aquilo que constitui o principal pressuposto de aplicação do regime de responsabilidade previsto no n.º 3 do mesmo artigo: isto é, ser razoavelmente exigível aos serviços uma actuação susceptível de evitar os danos produzidos, tendo em consideração as circunstâncias concretas e padrões médios de resultado.

Assim, na ausência de uma remissão legal expressa – a par do que, por exemplo, sucede no artigo 10.º, n.º 3, do RRCEE, a propósito da responsabilidade civil decorrente do incumprimento de deveres de vigilância –, somos levados a concluir que a culpa inerente à responsabilidade civil por *culpa do serviço* deverá, em todo o caso, ser demonstrada pelo particular lesado, mediante a realização do juízo de censura consagrado no artigo 10.º, n.º 4, do RRCEE.

## 6.5 DA CULPA INERENTE À LIQUIDAÇÃO ILEGAL DE IMPOSTO

Como acima se referiu, uma vez que, quer as notas de liquidação de imposto quer os demais actos de natureza tributária que possam determinar e fundamentar a liquidação de imposto são normalmente assinados pelos respectivos autores, não será particularmente difícil para o contribuinte lesado identificar o ou os autores do acto de liquidação danoso.

Assim sendo, por regra, a culpa associada à liquidação ilegal (e ilícita) de imposto deverá ser aferida e demonstrada à luz dos critérios definidos no artigo 10.º do RRCEE. Nesses termos, os contribuintes lesados beneficiarão de uma presunção de *culpa leve*, a qual constituirá prova bastante para efeitos de obtenção de ressarcimento ao abrigo do artigo 7.º, n.º 1, do RRCEE. Em todo o caso, se o contribuinte pretender responsabilizar

---

<sup>170</sup> “Regime da Responsabilidade Civil...” cit. p. 133

solidariamente o titular do órgão, funcionário ou agente da Administração Tributária, concretamente considerado, sempre terá de demonstrar que o mesmo actuou com *dolo* ou *negligência ou culpa grave*, à luz dos critérios definidos no artigo 10.º do RRCEE, conforme acima se deixou descrito.

Um situação a considerar concretamente será o caso das liquidações ilegais de imposto baseadas, ainda que parcialmente, em informações fornecidas pelos contribuintes (designadamente, nas respectivas declarações fiscais ou em sede de inspecção tributara).

Nestes casos, poderá entender-se que o comportamento do contribuinte concorreu para a produção ou agravamento dos danos causados – designadamente pelo facto de a incorrecta informação declarada pelo contribuinte ter originado ou agravado a liquidação de imposto –, podendo o tribunal determinar a redução ou mesmo a exclusão da indemnização, nos termos do artigo 4º do RRCEE.

Com efeito, a figura da *culpa do lesado*, não obstante ser insusceptível de afastar, por si só, a responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas, pode influenciar o montante da indemnização devida ao particular lesado, conquanto (i) a conduta do lesado lhe seja imputável a título de culpa – o que pressupõe a exigibilidade de uma outra conduta –; (ii) a conduta do lesado constitua causa adequada (ainda que não exclusiva) do dano; (iii) e o autor da lesão prove a culpa do lesado<sup>171</sup>.

Refira-se por último que, em virtude do disposto no artigo 570.º, n.º 2, do CC – aplicável nesta sede, segundo MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO DE MATOS, por remissão do artigo 10.º, n.º 3, do RRCEE<sup>172</sup> –, a demonstração da culpa do lesado implicará a exclusão da responsabilidade civil da entidade administrativa lesante, caso a mesma assente numa presunção de culpa como a prevista no artigo 10.º, n.º 2, do RRCEE. O que significa que, caso ocorra um concurso de culpas do lesado e do lesante, a responsabilidade civil deste dependerá, em todo o caso, de efectiva demonstração de culpa ao abrigo dos critérios estabelecidos no artigo 10.º, n.º 1, do RRCEE.

---

<sup>171</sup> CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 88 e 89. Relativamente à relação entre o facto do lesado e a obrigação de indemnizar, v. ainda MARGARIDA CORTEZ, “Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 145 a 157.

<sup>172</sup> “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.* p. 34

## CAPÍTULO 7

### DANO INDEMNIZÁVEL

Tal como sustentado por LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, o dano poderá ser definido como «a frustração de uma utilidade que era objecto de tutela jurídica»<sup>173</sup>, sendo o dano indemnizável variável em função do regime de responsabilidade civil aplicável para além de, naturalmente, as circunstâncias específicas de cada caso.

O artigo 3.º do RRCEE estabelece os critérios gerais da *obrigação de indemnizar* decorrente da responsabilidade civil extracontratual do Estado por actos praticados no âmbito das suas funções administrativa, jurisdicional e político-legislativa, para além de incluir uma remissão genérica para os *termos gerais de direito* e que deverá ser lida como uma remissão para o regime previsto nos artigos 562.º e seguintes do CC, aplicáveis a título subsidiário<sup>174</sup>.

Em primeiro lugar importa referir que o dano indemnizável em sede de responsabilidade civil por facto ilícito praticado no exercício da função administrativa – no âmbito da qual se enquadra a responsabilidade civil decorrente da liquidação ilegal de imposto – não se encontra limitado à partida pelos artigos 7.º e 8.º do RRCEE, ao contrário do que sucede com o dano indemnizável no quadro da responsabilidade no exercício da função político-legislativa (*danos anormais*) e da indemnização pelo sacrifício (*danos especiais e anormais*), aos quais se refere o artigo 2.º do RRCEE.

O artigo 3.º, n.º 1, do RRCEE estabelece um princípio geral de reposição natural – devendo ser reconstituída *a situação que existiria se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação* –, admitindo-se, porém, a indemnização em dinheiro a título subsidiário caso a reconstituição natural não seja material ou juridicamente possível, seja insuficiente ou implique um custo muito superior ao dano efectivamente suportado pelo lesado<sup>175</sup>.

Assim, a natureza da indemnização dependerá, antes de mais, da natureza do dano a ressarcir. No caso das liquidações ilegais de imposto, os danos podem ser da mais diversa natureza, sendo possível elencar alguns exemplos porventura mais típicos: os custos financeiros associados à indisponibilidade do montante de imposto indevidamente pago (ainda que reembolso) ou ainda os custos do financiamento obtido para efeitos de pagamento desse imposto, na medida em que excedam o montante dos juros indemnizatórios devidos ao abrigo do artigo 43.º da LGT; os ganhos não realizados por

---

<sup>173</sup> “Direito das Obrigações”, *cit.*, p. 294

<sup>174</sup> CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 69

<sup>175</sup> CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 69 a 71

uma determinada empresa em virtude da não realização de um investimento ou de uma operação comercial dada a indisponibilidade financeira correspondente ao montante de imposto pago; os custos associados à disputa graciosa e judicial da liquidação ilegal de imposto, nomeadamente no que respeita a honorários de advogado; ou mesmos os danos decorrentes da penhora de bens em sede de execução fiscal cujo contribuinte não dispunha de meios para pagar ou garantir durante a impugnação judicial da mesma que, a final, se veio a revelar procedente.

Assim, consoante a natureza dos danos a ressarcir, poderá ou não ser legalmente adequada a reparação natural. No entanto, considerando que a liquidação de imposto constitui uma dívida cujo pagamento gera, antes de mais, danos ou encargos financeiros, diríamos que o respectivo ressarcimento passará, à partida, por uma indemnização em dinheiro.

E, havendo lugar a uma indemnização em dinheiro, a mesma deverá ser calculada à luz da teoria da diferença consagrada no artigo 566.º, n.º 2, do CC *ex vi* artigo 3.º, n.º 3, do RRCEE<sup>176</sup>.

No que respeita aos danos indemnizáveis, a redacção do artigo 3.º, n.º 3, é bastante ampla, abrangendo expressamente: os danos patrimoniais (*i.e.*, os danos susceptíveis de avaliação pecuniária e que se reflectem nos interesses materiais ou económicos do lesado)<sup>177</sup>; os danos não patrimoniais (*i.e.*, os danos insusceptíveis de avaliação pecuniária que se reportam a valores espirituais ou morais)<sup>178</sup>; danos produzidos (ou presentes) (*i.e.*, «aqueles que já ocorreram no momento da fixação da indemnização»<sup>179</sup>); e danos futuros (*i.e.*, «aqueles que ainda não ocorreram no momento da fixação da indemnização»<sup>180</sup>).

Face à remissão genérica da parte final do artigo 3.º, n.º 3 do RRCEE para os *termos gerais de direito*, a ressarcibilidade dos danos não patrimoniais estará sempre sujeita ao crivo do artigo 496.º do CC, devendo o montante dessa indemnização ser equitativamente fixada pelo tribunal e encontrando-se limitada aos danos que, pela sua gravidade, mereçam a tutela do direito<sup>181</sup>.

---

<sup>176</sup> A propósito do cálculo da indemnização em dinheiro no quadro do RRCEE, v. CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 81. Relativamente à caracterização do dano indemnizável como *diferença*, v. MARGARIDA CORTEZ, “Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 129 a 134.

<sup>177</sup> MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, “Direito das Obrigações” *cit.* p. 543

<sup>178</sup> *Idem*

<sup>179</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.* p.30

<sup>180</sup> *Idem*

<sup>181</sup> Nesse sentido, v. MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.* p.30 e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 77 e 78. A propósito da ressarcibilidade dos danos morais decorrentes de actos administrativos v. acórdãos do STA de 02.04.2009 (P. 0698/08), de 24.10.2006 (P. 0539/06) e de 31.05.2005 (P. 0127/03).

A jurisprudência dos nossos tribunais superiores tem apresentado vincadas reservas quanto à susceptibilidade de pessoas colectivas sofrerem danos não patrimoniais – nomeadamente, no que respeita ao bom nome e reputação comerciais – e, nesse sentido, quanto à susceptibilidade de os mesmos serem ressarcidos. No acórdão de 20.06.1996 (P. 31.592), o STA pronunciou-se em sentido negativo. Em todo o caso, nos acórdãos do STA de 02.04.2009 (P. 0698/08) e do STJ de 09.06.2005 (P. 05B1616) e de 27.11.2003 (P. 03B3692) e de 23.01.2007 (P. 06A4001), foi admitida a ressarcibilidade indirecta de tais danos, caso os mesmos se reflectam negativamente na potencialidade de lucro das sociedades.

O artigo 3.º não faz qualquer referência aos *lucros cessantes*, que se distinguem dos *danos emergentes* na medida em que estes compreendem «a perda ou diminuição de valores já existentes no património do lesado» e aqueles se referem «aos benefícios que o lesado deixou de obter em consequência da lesão, ou seja, um acréscimo patrimonial frustrado»<sup>182</sup>. Contudo, face à remissão contida na parte final do n.º 3 desse artigo, a doutrina administrativa tem admitido a ressarcibilidade dos lucros cessantes, nos termos do artigo 564.º do CC<sup>183</sup>.

Já quanto à indemnização por *perda de chance* – entendida como a «probabilidade de obter uma vantagem ou evitar um prejuízo, representando, por conseguinte, o desaparecimento de uma posição favorável preexistente que integrava a esfera jurídica do lesado»<sup>184</sup> –, não obstante não se encontrar expressamente reflectida no Direito interno, a mesma já foi algumas vezes admitida pela jurisprudência do STA. Em todo o caso, trata-se de uma figura que, como refere CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, deverá ser encarada com grandes reservas e apenas admitida «nas situações em que a privação da probabilidade de obtenção de uma vantagem se possa caracterizar, com mais evidência, com dano autónomo»<sup>185</sup>.

De notar, por último, que da definição de *danos ou encargos especiais e anormais* plasmada no artigo 2.º do RRCEE e relevante para efeitos de responsabilidade pelo exercício da função político-legislativa e de indemnização pelo sacrifício – que, note-se, remete para os danos que ultrapassem os *custos próprios da vida em sociedade* – emergem algumas dúvidas quanto à actual pertinência, em sede de responsabilidade civil decorrente da função administrativa, da jurisprudência do STA que propugna por uma limitação dos

---

<sup>182</sup> MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, “Direito das Obrigações” cit. p. 546

<sup>183</sup> Nesse sentido, v. MARCELO REBELO DE SOUSA/ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” cit. p. 29 e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” cit. p. 78 e LUÍS CABRAL DE MONCADA, “Responsabilidade Civil...” cit. p. 64

<sup>184</sup> CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” cit. p. 78

<sup>185</sup> CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” cit. p. 85

danos indemnizáveis àqueles que ultrapassem «aquilo que é razoável impor aos membros de uma comunidade, ou seja, que ultrapassem o risco normal de vida em sociedade»<sup>186</sup>.

Será, assim, à luz destes (e outros) princípios gerais que se deverão determinar quais os danos decorrentes de uma concreta liquidação ilegal de imposto que serão susceptíveis de ressarcimento ao abrigo do RRCEE. Naturalmente, importará que entre tais danos e o facto danoso (no caso, a liquidação de imposto) se verifique um nexo de causalidade, tal como deixará descrito no capítulo seguinte.

## CAPÍTULO 8

### NEXO DE CAUSALIDADE

No quadro da responsabilidade civil do Estado por facto ilícito, tanto o artigo 7.º, n.º 1, como o artigo 8.º, n.º 1, do RRCEE – à semelhança do que sucede com o artigo 483.º do CC – exigem que os danos *resultem* das acções ou omissões ilícitas, o que pressupõe então uma relação (ou nexo) de causalidade entre a acção ou omissão e os danos.

Conforme sustentado pela jurisprudência do STA, «o nexo de causalidade, pressuposto da responsabilidade civil, consiste na interacção causa/efeito, de ligação positiva entre a lesão e o dano, através da previsibilidade deste em face daquele, a ponto de poder afirmar-se que o lesado não teria sofrido tal dano se não fosse a lesão»<sup>187</sup>.

A doutrina administrativa tende a considerar que tal relação de causalidade deverá ser aferida à luz da *teoria da causalidade adequada*, à semelhança do que sucede em sede da responsabilidade civil de direito privado (artigo 563.º do CC)<sup>188</sup>, o que aliás já era entendimento do STA no quadro do Decreto-Lei n.º 48051<sup>189</sup>.

Ora, de acordo com a teoria da causalidade adequada, não basta que o facto tenha sido em concreto causa do dano (*conditio sine qua non*), importando igualmente que o facto seja, em abstracto, adequado a produzir o dano, segundo o curso normal dos acontecimentos. Nas palavras de MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO DE MATOS, o dano será causa adequada do facto «quando, perante a prática deste, fosse previsível, em

---

<sup>186</sup> Acórdãos do STA de 21.1.03 (P. 990/02), de 16.05.02 (P. 509/02), de 10.10.02 (P. 48.402), de 29.05.03 (P. 688/03) e de 5.11.03 (P. 1100/02)

<sup>187</sup> Acórdão do STA de 9.07.2009 (P. 0921/08)

<sup>188</sup> Nesse sentido, v. MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” cit. p. 31 e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” cit. p. 81 a 83, LUÍS CABRAL DE MONCADA, “Responsabilidade Civil...” cit. p. 70 e 71, MARGARIDA CORTEZ, “Responsabilidade Civil...” cit. p. 114 a 116, JOSÉ LUÍS MOREIRA DA SILVA, *Da Responsabilidade Civil...* cit. p. 174.

<sup>189</sup> Nesse sentido, v. acórdãos do STA de 29.09.2004 (P. 01936/03), de 19.12.2006 (P. 01036/05), bem como acórdão do TCAN de 12.03.2009 (P. 01116/04.0BEBRG).

condições de normalidade social, a produção do primeiro», devendo tal previsibilidade ser efectuada «mediante um juízo virtual de prognose formulado após a ocorrência do facto voluntário e do resultado (*prognose póstuma*)», tendo em conta os «conhecimentos específicos do agente que lhe permitam dominar processos causais à partida anormais»<sup>190</sup>.

A respeito do nexo de causalidade, importa ainda considerar a eventual relevância da *causa virtual* e do *comportamento lícito alternativo*.

A *causa virtual* – reconduzida àquelas situações em que, caso a causa real não tivesse ocorrido, o resultado danoso ter-se-ia, em todo o caso, verificado em virtude de uma causa diversa – é geralmente considerada irrelevante: o autor da causa virtual não poderá, em princípio, ser responsabilizado e o autor da causa real não ficará isento de responsabilidade pela existência de uma causa virtual<sup>191</sup>. Em todo caso, a relevância negativa da causa virtual é excepcionalmente admitida, podendo o autor da causa real ficar desonerado de responsabilidade<sup>192</sup>.

Em contrapartida, autores como MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO MATOS atribuem relevância genérica ao designado *comportamento lícito alternativo*, i.e. aquelas situações em que, na ausência da causa real, o resultado danoso ter-se-ia igualmente verificado em resultado de um comportamento lícito por parte do autor da causa real<sup>193</sup>. Exige-se, porém, «uma demonstração absoluta de que o comportamento lícito alternativo não permitiria evitar o dano»<sup>194</sup>.

Refira-se, por último, que, conforme entendimento do STA plasmado no acórdão de 29.09.2004 (P. 01936/03), haverá nexo de causalidade adequada caso o facto ilícito não produza ele mesmo o dano, mas seja causa adequada de outro facto que o produz, na medida em que este facto posterior tenha sido especialmente favorecido por aquele primeiro facto ou seja provável, segundo o curso normal dos acontecimentos.

No que diz respeito a um dos danos mais tipicamente associados às liquidações ilegais de imposto e correspondentes aos honorários de advogado suportados no âmbito dos processos judiciais desencadeados para efeitos de anulação das mesmas, importa não ignorar que o STA já expressamente se pronunciou no sentido de tais danos serem causa adequada de actos administrativos lesivos cuja anulação se imponha<sup>195</sup>. O que deverá valer

---

<sup>190</sup> “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” cit. p. 31

<sup>191</sup> Nesse sentido, v. MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” cit. p. 32 e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” cit. p. 82.

<sup>192</sup> *Idem*

<sup>193</sup> “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” cit. p. 33

<sup>194</sup> *Idem*

<sup>195</sup> Acórdãos de 09.06.99 (P. 043994) e 13.12.2000 (P. 044761). Note-se ainda que, no acórdão de 29.12.2006 (P.01036/05), o mesmo tribunal considerou serem igualmente ressarcíveis as despesas correspondentes a



igualmente em sede de responsabilidade civil decorrente da liquidação ilegal de imposto, desde logo, pelo facto de, nos termos do artigo 6.º do CPPT, os contribuintes se encontrarem legalmente obrigados a constituir advogado para efeitos de exercício dos seus direitos à tutela jurisdicional efectiva e à impugnação judicial de actos de liquidação ilegais, consagrados nos artigos 20.º da CRP e 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), da LGT.

## **CAPÍTULO 9**

### **DA RESPONSABILIDADE CIVIL POR VIOLAÇÃO DO DIREITO COMUNITÁRIO**

#### **9.1 DA ADMISSIBILIDADE DA RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO POR VIOLAÇÃO DO DIREITO COMUNITÁRIO À LUZ DO QUADRO NORMATIVO NACIONAL**

O artigo 22.º da CRP, ao consagrar o princípio da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas, não contempla qualquer referência expressa ao Direito Comunitário. Com uma ou outra excepção, também o RRCEE não regula a responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas por violação do Direito Comunitário. Com efeito, com excepção do artigo 7.º, n.º 2, relativo à responsabilidade no âmbito dos procedimentos de formação de contratos, e do artigo 15.º, n.º 1, referente à responsabilidade no exercício da função político-legislativa, o legislador nacional optou por omitir quaisquer outras referências expressas à responsabilidade civil decorrente da violação do Direito Comunitário.

Como refere MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, o RRCEE ignora «o princípio comunitário da responsabilidade do Estado por incumprimento do Direito da União Europeia e, em consequência, os requisitos específicos fixados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, bem como os princípios da equivalência e da efectividade»<sup>196</sup>.

No que respeita à responsabilidade civil por acto ilícito praticado no exercício da função administrativa, assume particular relevância o facto de o artigo 9.º do RRCEE não

---

honorários de mandatários judiciais relativos à própria acção de responsabilidade civil do Estado por danos decorrentes de actos ilícitos e culposos.

<sup>196</sup> MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, "O Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas e o Direito da União Europeia", Coimbra, 2009, Almedina, p. 30.

incluir, no elenco de actos ilegais susceptíveis de gerar ilicitude para efeitos de responsabilidade civil, os actos que violem disposições do Direito Comunitário<sup>197</sup>.

Tal omissão da lei ordinária não poderá contudo determinar a irresponsabilidade do Estado e demais entidades públicas – incluindo a própria Administração Tributária – pela violação do Direito Comunitário.

Com efeito, a jurisprudência do TJCE desenvolvida desde o acórdão *Francovich* instituiu um princípio de responsabilidade civil de natureza comunitária, em nome da efectividade do Direito Comunitário<sup>198</sup> e do dever de lealdade dos Estados-Membros na aplicação do Direito Comunitário consagrado no artigo 10.º do TCE (actual artigo 4.º, n.º 3, do TUE). Segundo o TJCE, «o Direito Comunitário impõe o princípio segundo o qual os Estados-membros estão obrigados a reparar os danos causados aos particulares pelas violações de Direito Comunitário que lhes sejam imputáveis»<sup>199</sup>.

Conforme sustentado pelo TJCE nos acórdãos *Köbler* e *Traghetti*, tal princípio de responsabilidade civil deve ser aplicado aos danos decorrentes de qualquer uma das funções do Estado, seja administrativa, jurisdicional ou legislativa e independentemente da entidade estadual que incumpriu com o Direito Comunitário<sup>200</sup>.

No que respeita às condições de efectivação da responsabilidades dos Estados-Membros por violação do Direito Comunitário, a jurisprudência do TJCE, não obstante ter adoptado três pressupostos específicos, parece deixar alguma liberdade aos legisladores nacionais na determinação das mesmas, embora os pressupostos decorrentes da jurisprudência comunitária surjam sempre como condição mínima: «Sem prejuízo do direito à reparação que se funda directamente no direito comunitário quando reunidas as três condições já referidas, é no âmbito do direito nacional da responsabilidade que compete ao Estado reparar as consequências do prejuízo causado, sendo certo que as condições fixadas pelas legislações nacionais em matéria de reparação dos danos não podem ser menos favoráveis do que as que dizem respeito a reclamações semelhantes de

---

<sup>197</sup> Nesse sentido, v. MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, “O Regime da Responsabilidade Civil...”, *cit.*, p. 28-29.

<sup>198</sup> No Acórdão *Francovich*, o TJCE considerou que «a eficácia das normas comunitárias seria posta em causa e a protecção dos direitos que elas reconhecem ficaria enfraquecida se os particulares não tivessem a possibilidade de obter reparação quando os seus direitos são lesados por uma violação do Direito Comunitário imputável a um Estado-Membro».

<sup>199</sup> Acórdão *Francovich*.

<sup>200</sup> Nesse sentido, v. CARLA AMADOS GOMES, “O Livro das Ilusões: A Responsabilidade do Estado por Violação do Direito Comunitário, apesar da Lei 67/2007, de 31 de Dezembro”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários* n.º 11 (2009), Lisboa : Centro de Estudos Judiciários, p. 300.

natureza interna e não podem ser organizadas por forma a tornar impossível na prática ou excessivamente difícil a obtenção de reparação»<sup>201</sup>.

A aplicabilidade de tal princípio comunitário de responsabilidade civil no ordenamento jurídico nacional tem sido admitida pela generalidade da doutrina e jurisprudência nacionais. Para MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, o mesmo «faz, pois, parte do acervo comunitário e deve ser respeitado pelos Estados membros sob pena de violação do princípio da lealdade comunitário e do primado»<sup>202</sup>. Já CARLA AMADO GOMES faz apelo à vinculação do Estado Português ao «bloco de legalidade alargada que constitui o ordenamento comunitário», em virtude do disposto nos artigos 7.º, n.º 6, e 8.º, n.ºs 3 e 4, da CRP e 10.º do TCE (actual artigo 4.º, n.º 3, do TUE)<sup>203</sup>.

Ainda no quadro de vigência do Decreto-Lei n.º 48051 – que, recorde-se, também não continha qualquer referência expressa à responsabilidade por violação do Direito Comunitário –, MARIA LUÍSA DUARTE defendia que, face ao disposto no artigo 22.º da CRP, dever-se-ia admitir a responsabilidade civil do Estado decorrente de actos praticados pela Administração em violação do Direito Comunitário<sup>204</sup>.

Já GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA parecem estabelecer algumas reservas quanto à responsabilidade civil do Estado por violação do Direito Comunitário, ao considerarem que «os contornos desta duvidosa categoria de responsabilidade, inventada pelo Tribunal como corolário do princípio do efeito útil, ainda são inseguros»<sup>205</sup>.

Concretamente ao nível da responsabilidade civil emergente de relações jurídico-tributárias, VASCO BRANCO GUIMARÃES admite que o Direito Comunitário poderá constituir «fonte de direito de responsabilidade civil da Administração Fiscal por violação comissiva ou omissiva de norma comunitária», conquanto seja efectivamente demonstrada a existência de um dano que careça e seja susceptível de ressarcimento<sup>206</sup>.

Ao nível da jurisprudência dos nossos tribunais superiores, é também possível identificar diversas decisões em sede das quais foi reconhecida a responsabilidade civil do Estado por violação do Direito Comunitário. A título de exemplo refiram-se os acórdãos do STJ de 27.11.2007 (P. 07A3954) e do TRP de 6.03.2009 (P. 0650624) e de 7.04.2005 (P. 0530820), onde a responsabilidade civil do Estado por violação do Direito Comunitário

---

<sup>201</sup> Acórdão *Hedley Lomas* e, em sentido idêntico, Acórdãos *Francovich*, *Brasserie du Pêcheur* e *Factortame*, *Köbler* e *Traghetti*. A este propósito veja-se ainda CARLA AMADOS GOMES, “O Livro das Ilusões...” *cit.*, p. 293 e 294 e MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, “O Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.*, p. 47.

<sup>202</sup> “O Regime da Responsabilidade...” *cit.*, p. 35

<sup>203</sup> “O Livro das Ilusões...” *cit.*, p. 307.

<sup>204</sup> MARIA LUÍSA DUARTE, “A Cidadania da União Europeia e a Responsabilidade dos Estados por Violação do Direito Comunitário”, Lisboa, 1994, Lex Edições Jurídicas, p. 90 e 91. Em sentido idêntico, v. FAUSTO DE QUADROS (coordenação), “Responsabilidade Civil Extracontratual da Administração Pública”, Coimbra, 1995, Almedina, p. 31 a 36.

<sup>205</sup> “Constituição da República...” *cit.* p. 433.

<sup>206</sup> “A Responsabilidade Civil...” *cit.*, p. 273.

resultou da não aplicação, na ordem jurídica interna, quer de normas e princípios comunitários quer de jurisprudência do TJCE. Também os tribunais administrativos têm reconhecido a responsabilidade do Estado por violação do Direito Comunitário, seja por falta de transposição atempada de directiva comunitária – acórdão do TCAS de 21.02.2008 (P. 00481/04) e acórdão do TCAN de 08.03.2007 (P. 00996/04.3BEBRG) –, seja por violação do próprio conteúdo de uma directiva comunitária – acórdão do STA de 02.07.2003 (P. 0874/03).

No que respeita a decisões judiciais em matéria tributária, refiram-se os acórdãos proferidos pelo STA nos processos n.ºs 26690, de 06.02.2002, 115/02, de 08.05.2002, e 114/02 e 452/02, de 29.05.2002, no âmbito dos quais foi reconhecido o direito aos juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da LGT – cuja génese, recorde-se, assenta no princípio da responsabilidade civil do Estado plasmado no artigo 22.º da CRP<sup>207</sup> –, na sequência de actos de liquidação de imposto contrários ao Direito Comunitário, ainda que os mesmos se mostrem conformes com o Direito interno.

Também o TJCE já analisou e reconheceu (ainda que, nalguns casos, em abstracto) a possibilidade de actos tributários danosos contrários ao Direito Comunitário poderem gerar responsabilidade civil dos Estados-Membros, seja através de direito à indemnização seja através do direito a juros devidos pela indisponibilidade temporária de montantes indevidamente pagos: nesse sentido vejam-se, designadamente, os acórdãos *Denkavit International*, *Stockholm Lindopark* e *Metallgesellschaft*.

Já no âmbito do RRCEE, CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA<sup>208</sup>, MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO MATOS<sup>209</sup>, CARLA AMADO GOMES<sup>210</sup> e LUÍS CABRAL DE MONCADA<sup>211</sup> vêm admitir a possibilidade de o Estado e demais pessoas colectivas públicas poderem ser civilmente responsabilizados por actos administrativos praticados em violação do Direito Comunitário.

Da nossa parte, não vemos motivos para não acompanhar a jurisprudência e doutrina acima referidas e, nesse sentido, admitir que o Estado – e, em concreto, a Administração Tributária – possam ser responsabilizados civilmente pelos danos decorrentes de um acto de liquidação de imposto que se revele desconforme com o Direito Comunitário.

---

<sup>207</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, “Juros...” *cit.* p. 156.

<sup>208</sup> “Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas, Anotado”, Coimbra, 2008, Coimbra Editora, p. 150.

<sup>209</sup> “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.*, p. 21.

<sup>210</sup> *A Responsabilidade Civil Extracontratual da Administração por Facto Ilícito in “Três Textos sobre o Novo Regime d Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas”, Lisboa, 2008, AAFDL, p. 41, onde a Autora defende a equivalência da violação do Direito interno e da violação do Direito Comunitário, para efeitos da ilicitude susceptível de gerar responsabilidade civil do Estado.*

<sup>211</sup> “Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 46 e 47.

Com efeito, não obstante o RRCEE não regular expressamente a responsabilidade civil do Estados decorrente de actos administrativos e tributário contrários ao Direito Comunitário, a verdade é que a redacção do artigo 22.º da CRP parece ser suficientemente ampla para abarcar tal tipo de responsabilidade<sup>212</sup>. Assim, o dever de ressarcimento resultante de um acto tributário ilegal por violação do Direito Comunitário poderá resultar directamente do artigo 22.º da CRP, uma vez que esta norma parece atribui aos particulares um direito ao ressarcimento directamente invocável pelos particulares lesados<sup>213</sup>.

## 9.2 DOS PRESSUPOSTOS DA RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO POR VIOLAÇÃO DO DIREITO COMUNITÁRIO SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO TJCE.

Partindo dos princípios estabelecidos no acórdão *Francovich*, a jurisprudência do TJCE desenvolveu três pressupostos para efeitos de responsabilidade civil dos Estados-Membros por violação do Direito Comunitário, os quais têm sido aplicados relativamente à responsabilidade decorrente das diversas funções do Estado, de forma relativamente indiscriminada, sem prejuízo de existir alguma jurisprudência específica quanto a cada uma das modalidades de responsabilidade civil dos Estados-Membros.

Assim, para que haja lugar à responsabilidade civil dos Estado-Membros por violação do Direito Comunitário é assim necessário:

- i. Que a norma jurídica de Direito Comunitário violada vise atribuir direitos aos particulares;
- ii. Que tal violação seja «suficientemente caracterizada»;

---

<sup>212</sup> A respeito da concepção ampla de responsabilidade instituída pelo legislador constitucional e no sentido de que a mesma se aplica a actos praticados pelo legislador, tribunais ou administração em violação do Direito Comunitário, v. MARIA LUÍSA DUARTE, “A Cidadania...” cit. p. 83 e ss

<sup>213</sup> Nesse sentido, v. MARIA LUÍSA DUARTE, “A Cidadania...” cit., p. 89, RUI MEDEIROS “Ensaio...” cit., p. 121, J.J. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA “Constituição da República...” cit. p. 429, JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS, “Constituição Portuguesa Anotada” cit. p. 213. Em sentido diverso, v. MARIA LÚCIA C. A. AMARAL PINTO CORREIA, “Responsabilidade do Estado e Dever de Indemnizar do Legislador”, Coimbra, 1998, Coimbra Editora, p. 429 e ss. Para esta Autora, o artigo 22.º da CRP não atribui aos particulares qualquer direito à indemnização pelos danos provocados pelo Estado, mas consagra apenas uma *garantia institucional*. Tal direito à indemnização resulta, no seu entendimento, da lei ordinária, conjugada com diversos princípios constitucionais, como a legalidade da administração, a necessidade de ressarcimento de prejuízos causados por actos ilícitos, a igualdade e proporcionalidade da actividade estadual e o princípio do Estado de direito democrático. Ainda que assim se entenda, face ao actual RRCEE tal como amplamente interpretado pela doutrina maioritária, sempre se dirá que o fundamento para a responsabilidade civil do Estado por violação do Direito Comunitário será, já não o artigo 22.º da CRP, mas o próprio RRCEE conjugado com os princípios constitucionais invocados pela referida Autora.

- iii. Que exista um nexo de causalidade directo entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado e o prejuízo sofrido pelas pessoas lesadas<sup>214</sup>.

### 9.3 DA NECESSIDADE DE COMPATIBILIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS COMUNITÁRIOS COM OS PRINCÍPIOS E NORMAS NACIONAIS

Antes de mais, coloca-se o problema de saber como compatibilizar os princípios comunitários em matéria de responsabilidade civil do Estado com as normas nacionais de cariz constitucional – artigo 22.º da CRP – e legal – presentemente, o RRCEE e, em concreto e no que respeita à responsabilidade por actos praticados no âmbito da função administrativa, os respectivos artigos 7.º a 10.º.

Segundo o TJCE, na falta de regulamentação comunitária, é à luz do regime jurídico nacional que cabe aos Estado-Membros reparar os danos resultantes da violação do Direito Comunitário. Contudo, o regime nacional não poderá estabelecer condições formais e substanciais menos favoráveis do que as condições aplicáveis à responsabilidade do Estado por violação do direito interno, nem tão pouco tornar excessivamente difícil ou praticamente impossível a obtenção de reparação<sup>215</sup>.

Como referido, com excepção de um ou outro caso particular, o legislador ordinário optou por não regular expressamente a responsabilidade civil do Estado por violação do Direito Comunitário. O artigo 9.º do RRCEE, ao delinear o conceito de ilicitude para efeitos da responsabilidade decorrente de acto ilícito praticado no exercício da função administrativa, não faz qualquer referência à violação do Direito Comunitário.

É certo que o artigo 7.º, n.º 2, do RRCEE consagra uma referência expressa ao direito à indemnização por violação do Direito Comunitário no âmbito de procedimentos contratuais de direito público, promovendo a aplicação a estes casos dos requisitos da responsabilidade civil extracontratual definidos pelo Direito Comunitário. Contudo, tal referência expressa não poderá ser lida *a contrario*, levando eventualmente à conclusão da irresponsabilidade do Estado nos demais casos de actos administrativos praticados em violação do Direito Comunitário<sup>216</sup>.

---

<sup>214</sup> No que diz respeito à responsabilidade pela função legislativa v.: acórdãos *Brasserie du Pêcheur* e *Factortame*, *British Telecommunications*, *Dillenkofer et al.*, *Rosalba Palmisani*; no que concerne à responsabilidade pela função jurisdicional: acórdãos *Köbler*, *Traghetti*; e relativamente à responsabilidade pela função administrativa: acórdãos *Hedley Lomas*, *Nobrook Laboratories*, *Brinkmann*, *Haim*, *Konle*.

<sup>215</sup> Nesse sentido, v. acórdãos *Francovich*, *Brasserie du Pêcheur* e *Factortame*, *Hedley Lomas* e *Haim*.

<sup>216</sup> Nesse sentido, v. MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, “O Regime da Responsabilidade Civil...”, *cit.*, p. 46, e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 132.

Como refere MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, o facto de o artigo 7.º, n.º 2, do RRCEE conter uma referência expressa aos requisitos da responsabilidade definidos pelo Direito Comunitário, «não significa que os requisitos comunitários não se apliquem quer nos demais casos de responsabilidade imputável à função administrativa do Estado, quer nos casos de responsabilidade estadual por incumprimento do Direito da União Europeia imputável às demais funções do Estado», sob pena de violação do princípio do primado<sup>217</sup>.

Tendo por base uma jurisprudência comunitária em matéria de responsabilidade civil do Estado por violação do Direito Comunitário um tanto ou quanto incipiente, MARIA LUÍSA DUARTE, num estudo datado de 1993, considerava possível o recurso a analogia para efeitos de preenchimento do vazio legislativo relativo à responsabilidade do Estado por violação do Direito Comunitário, tendo por referência o regime legal aplicável à responsabilidade civil extracontratual da Administração<sup>218</sup>.

Assumindo de forma clara a existência de manifestas desconformidades entre o regime decorrente do RRCEE e os princípios comunitários, MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA propõe uma leitura conjugada de ambos os regimes. Assim, no que respeita aos pressupostos de responsabilidade desenvolvidos pela jurisprudência do TJCE em concretização dos princípios de Direito Comunitário plasmados no TCE, esta Autora conclui serem os mesmos plenamente aplicáveis no ordenamento jurídico nacional<sup>219</sup>.

Em sentido aproximado, CARLA AMADO GOMES considera que os problemas interpretativos decorrentes das omissões do RRCEE relativamente ao acervo comunitário «devem resolver-se no sentido de viabilizar a efectivação da responsabilidade do Estado em qualquer das suas três vertentes por violação do Direito Comunitário apesar da confusão introduzida pelos excessos e defeitos do texto legal», ainda que tal conduza «o intérprete/aplicador do RRCEE a fazer uma interpretação correctiva (ou abrogante?) deste, deferindo aos tribunais administrativos de círculo – os competentes para julgar todas as acções de responsabilidade [artigo 4.º/1/g) e (salvo) 3/a) do ETAF] – os critérios de efectivação da responsabilidade, em articulação com o TJCE». Assim, no entender da referida Autora, para efeitos de responsabilidade civil decorrentes da violação de Direito Comunitário, deverá atender-se aos pressupostos definidos pelo TJCE ao abrigo dos princípios da lealdade e da tutela efectiva<sup>220</sup>.

---

<sup>217</sup> “O Regime da Responsabilidade...” *cit.*, p. 46 e 47.

<sup>218</sup> MARIA LUÍSA DUARTE, “A Cidadania...” *cit.*, p. 97

<sup>219</sup> “O Regime da Responsabilidade...” *cit.*, p. 44 a 54. Refira-se ainda que, segundo esta Autora, o artigo 7.º, n.º 2, do RRCEE, na redacção introduzida pela Lei n.º 31/2008, de 17 de Julho, não poderá ser entendido «como apartando a aplicação do Direito Comunitário relativamente ao incumprimento imputável quer à função administrativa em geral, quer às demais funções do Estado».

<sup>220</sup> “O Livro das Ilusões...” *cit.*, p. 307 e 308.

Nas instâncias nacionais, o Estado Português já foi por diversas vezes condenado ao pagamento de indemnizações por responsabilidade civil decorrente da violação do Direito Comunitário. Contudo, para efeitos de apuramento dessa responsabilidade, os tribunais nacionais optaram por recorrer tanto aos requisitos decorrentes da jurisprudência comunitária<sup>221</sup>, como àqueles previstos no ordenamento jurídico interno<sup>222</sup>.

Ora, uma vez que a legislação nacional não regula a responsabilidade civil do Estado decorrente de acto administrativo ilícito contrário ao Direito Comunitário – com excepção, do referido artigo 7.º, n.º 2, do RRCEE que, contudo, não releva para efeitos da presente análise –, a solução mais avisada parece ser a propugnada por MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA e CARLA AMADO GOMES. Segundo estas Autoras, deve atentar-se directamente aos três critérios estabelecidos pela jurisprudência comunitária, sem no entanto perder de vista o regime consagrado no quadro normativo nacional, especialmente sempre que este se revele mais favorável do que o regime desenvolvido pela jurisprudência comunitária. Parece ser essa a consequência necessária a extrair do quadro legal e jurisprudencial acima exposto, tendo em conta, por um lado, os princípios da efectividade e efeito útil do Direito Comunitário e da lealdade comunitária<sup>223</sup> e, por outro, o princípio do tratamento equivalente decorrente da jurisprudência do TJCE.

Assim, tendo a responsabilidade civil do Estado decorrente da violação do Direito Comunitário pressupostos distintos da responsabilidade resultante da violação do Direito interno, pode dar-se o caso de aquele tipo de responsabilidade depender de pressupostos

---

<sup>221</sup> Acórdãos do TCAN de 08.03.2007 (P. 00996/04.3BEBRG) e do TRP de 07.04.2005 (P. 0530820)

<sup>222</sup> Acórdãos do STJ de 27.11. 2007 (P. 07A3954), do TCAS de 21.02.2008 (P. 00481/04) e do TRP de 06.03.2006 (P. 0650624). Refira-se ainda que no acórdão de 25.09.2003 (P. 03B1944), o STJ, não obstante ter recusado, a final, a condenação do Estado em responsabilidade civil por violação do Direito Comunitário, baseou o seu juízo no disposto nos artigos 22.º da CRP e 483.º do CC, sem recorrer ao regime previsto no Decreto-Lei n.º 48051.

<sup>223</sup> Com efeito, importa não olvidar que por força dos princípios da efectividade e efeito útil do Direito Comunitário, da lealdade comunitária, boa fé e cooperação leal e da coerência global do sistema jurídico comunitário, todos os órgãos, funcionários e agentes do Estado devem respeitar o Direito Comunitário (nesse sentido, veja-se, por exemplo, FAUSTO DE QUADROS, “Direito da União Europeia”, Coimbra, 2004, Almedina, p. 509 e segs. e Acórdão STA de 08.05.2002 – P. 0115/02). O que determinará, nomeadamente, a obrigatoriedade de o juiz nacional interpretar o direito interno em conformidade com o Direito Comunitário dotado de efeito directo e aplicabilidade directa (nesse sentido veja-se, MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, “Direito Comunitário”, 4.ª Edição, Coimbra, 2007, Almedina, p. 250, e o Acórdão do STA aí citado de 25.03.2004), estando inclusivamente vinculado à jurisprudência fixada pelo TJCE em acórdãos prejudiciais que interpretem normas e princípios comunitários (quanto a esta matéria e no sentido da vinculação do tribunal nacional que suscitou a questão prejudicial e todos os demais, veja-se, designadamente, FAUSTO DE QUADROS, “Direito da União...” *cit.*, p. 480 a 484 e 537 e 538; no sentido da vinculação exclusiva do juiz do processo, v. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, “Direito Comunitário”...*cit.*, p. 367 e 368, e JOÃO MOTA DE CAMPOS e JOÃO LUIZ MOTA DE CAMPOS, “Manual de Direito Comunitário, 5.ª Edição, Coimbra, 2007, Coimbra Editora, p. 438) A dúvida que se poderá colocar é saber se os órgãos e agentes administrativos, com funções de natureza exclusivamente executivas, devem igualmente obediência à jurisprudência comunitária e, em concreto, se devem aplicar as normas comunitárias directamente aplicáveis no ordenamento jurídico nacional em conformidade com a interpretação que lhes for dada pelo TJCE. A este respeito veja-se *infra* 9.4.



menos exigentes do que os exigíveis para efeitos responsabilidade civil por violação do Direito interno<sup>224</sup>.

Posto isto, nos pontos que se seguem procuraremos delinear os traços gerais de cada um dos pressupostos da responsabilidade civil por violação do Direito Comunitário tal como desenvolvidos pela jurisprudência do TJCE. Nesse mesmo contexto, procuraremos extrair da jurisprudência comunitária algumas directrizes que nos permitam aferir em que termos o Estado – e, em concreto, a Administração Tributária – poderá incorrer em responsabilidade civil pelos danos decorrentes da prática de um acto de liquidação em violação do Direito Comunitário.

#### **9.4 DA VIOLAÇÃO DE UMA NORMA JURÍDICA DE DIREITO COMUNITÁRIO QUE VISE ATRIBUIR DIREITOS AOS PARTICULARES: ILICITUDE**

Tal como acima se deixou exposto, a jurisprudência do TJCE faz depender a responsabilidade do Estado por violação do Direito Comunitário da violação, por parte do órgão ou agente do Estado em referência, de uma norma jurídica de Direito Comunitário que vise atribuir direitos aos particulares.

Quer isto dizer que nem todas as violação de Direito Comunitário poderão dar origem a responsabilidade civil. Estamos portanto, no quadro da ilicitude, enquanto comportamento anti-jurídico susceptível de gerar responsabilidade civil.

No que concretamente respeita a actos em matéria tributária, VASCO BRANCO GUIMARÃES considera que a violação do Direito Comunitário pode operar por três vias: «a não aplicação de legislação comunitária pelo Estado membro; a aplicação deficiente da legislação comunitária; a aplicação de legislação interna contrária à legislação comunitária»<sup>225</sup>. Em todo caso, adverte: «para que exista dano indemnizável é indispensável que as normas de direito comunitário com objecto fiscal tenham efeito directo e concedam direitos aos particulares invocáveis perante os Tribunais nacionais e comunitários»<sup>226</sup>.

##### *NORMAS DE DIREITO COMUNITÁRIO SUSCEPTÍVEIS DE GERAR ILICITUDE*

Como ponto de partida e tendo presente a jurisprudência do TJCE, parece ser claro que este tipo de responsabilidade civil pressupõe, antes de mais, a violação de uma norma

---

<sup>224</sup> Nesse sentido, veja-se CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “O Regime da Responsabilidade...” *cit.*, p. 42.

<sup>225</sup> “A Responsabilidade Civil...” *cit.*, p. 381.

<sup>226</sup> “A Responsabilidade Civil...” *cit.*, p. 382.

de Direito Comunitário com efeito directo e aplicabilidade directa nos ordenamentos jurídicos nacionais e que, nessa medida, confira direitos aos particulares e seja susceptível de ser por estes invocada<sup>227</sup>.

O princípio do efeito directo decorre da jurisprudência do TJCE e foi pela primeira vez enunciado no longínquo acórdão *Van Gend en Loos*, nos seguintes termos: «o direito comunitário [...] tal como impõe obrigações aos particulares, também lhes atribui direitos que entram na sua esfera jurídica [...] e atribui direitos individuais que os órgãos jurisdicionais devem tutelar». E, conforme jurisprudência sistematicamente adoptada pelo TJCE e sintetizado MARTA CHANTAL DA CUNHA MACHADO RIBEIRO, «para que uma disposição comunitária possua efeito directo é necessário que, quanto ao seu conteúdo, ela seja “clara e precisa”, “completa e jurisdicionalmente perfeita” e, por fim “incondicional”»<sup>228</sup>.

Por outro lado, importa ainda que a norma de Direito Comunitário cuja violação se invoca para efeitos de responsabilidade civil se aplique directamente na ordem jurídica interna, sem que se torne necessário assegurar o seu reconhecimento ou a sua transposição para o direito nacional<sup>229</sup>.

Os princípios do efeito directo e da aplicabilidade directa manifestam-se, de forma distinta, consoante o tipo de norma comunitária.

No caso de regulamentos comunitários, o efeito directo e a aplicabilidade imediata são concomitantes e manifestam-se *ab initio* e por natureza, sem necessidade de as respectivas normas apresentarem especiais características – o que aliás decorre do artigo 249.º do TCE e do artigo 288.º do TFUE. E, conforme jurisprudência do TJCE, o efeito directo dos regulamentos comunitários é completo, podendo ser invocados pelos particulares entre si (efeito directo horizontal) e pelos particulares face ao Estado (efeito directo vertical)<sup>230</sup>.

---

<sup>227</sup> Acórdãos *Ratti* e *Modelo SGPS SA*.

<sup>228</sup> “Da Responsabilidade do Estado pela Violação do Direito Comunitário”, Coimbra, 1996, Livraria Almedina, p. 30.

<sup>229</sup> Pois, caso esteja em causa violação de uma norma nacional, ainda que de origem comunitária, já não estaremos perante responsabilidade civil por violação de Direito Comunitário, mas sim por violação do Direito nacional.

<sup>230</sup> Acórdão *Politi*. Note-se que alguns autores chamam a atenção para o facto de o efeito directo dos regulamentos comunitários poder não ser, em todos os casos, imediato, na medida em que o próprio regulamento pode estabelecer condições de aplicação. Nesse sentido, v. TERESA LEAL COELHO, *A Jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidades relativa ao efeito directo da directiva comunitária*, Curso para Doutoramento 2005/2007, Jorge Henrique da Cruz Pinto Furtado (coordenação), Universidade Lusitana, disponível em [http://www.estig.ipbeja.pt/~ac\\_direito/caracterizacao\\_oj\\_comunitaria.pdf](http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/caracterizacao_oj_comunitaria.pdf) a 6 de Janeiro de 2010. O que bem se compreende se tivermos presente a jurisprudência dos acórdãos *Becker* e *Kaefer Proccaci*, que rejeita o efeito directo quando os Estados-Membros possuam alguma margem de manobra em relação à aplicação da disposição em causa, por mais reduzida que possa ser essa margem.

Já as directivas comunitárias que, como é sabido, carecem de transposição para o ordenamento jurídico interno mediante um acto legislativo nacional, apenas terão efeito directo vertical – podendo ser invocadas pelos particulares face aos Estados-Membros – a partir do termo do prazo de transposição e conquanto respeitem as condições estabelecidas no acórdão *Van Gend en Loos*: isto é, serem claras, precisas, incondicionais e não requererem medidas complementares, de carácter nacional ou comunitário<sup>231</sup>.

Às normas do TCE é geralmente reconhecido efeito directo na medida em que preencham as condições estabelecidas pela jurisprudência *Van Gend en Loos*. A jurisprudência e doutrina comunitárias relativas a esta matéria reconheceram especificamente o efeito directo de algumas das normas do TCE com relevância em matéria fiscal, entre as quais se podem destacar as seguintes: artigo 25.º (proibição dos direitos aduaneiros e dos encargos de efeito equivalente<sup>232</sup>), artigo 28.º (liberdade de circulação de bens<sup>233</sup>), artigo 43.º (liberdade de estabelecimento<sup>234</sup>), artigo 49.º (liberdade de circulação de serviços<sup>235</sup>), artigo 56.º (livre circulação de capitais<sup>236</sup>) e artigo 90.º (proibição das discriminações, a nível fiscal, dos produtos oriundos de outros Estados-Membros<sup>237</sup>)<sup>238</sup>.

Refira-se, ainda, que a própria jurisprudência do TJCE já por diversas vezes reconheceu a possibilidade de os particulares invocarem directamente determinadas normas do Direito Comunitário secundário com relevância fiscal e de a respectiva violação ser susceptível de gerar responsabilidade civil dos Estados-Membros. Tal foi o caso, por exemplo, dos acórdãos *Denkavit International*<sup>239</sup>, *Stockholm Lindopark*<sup>240</sup>.

---

<sup>231</sup> Acórdãos *Van Duyn*, *Ratti* e *Marshall*

<sup>232</sup> Acórdão *Van Gend en Loos*

<sup>233</sup> BEN J.M. TERRA E PETER J. WATEL, “European Tax Law”, Forth Edition, The Hague, 2005, Kluwer Law International, p. 39 e MARJAANA HELMINEN, “EU Tax Law – Direct Taxation”, Amsterdam, 2009, IBFD, p. 60

<sup>234</sup> J.M. TERRA E PETER J. WATEL, “European Tax Law” cit. p. 48 e MARJAANA HELMINEN, “EU Tax Law...” cit. p. 78; Acórdãos do TJCE *Brasserie du Pêcheur e Factortame* e *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*

<sup>235</sup> BEN J.M. TERRA E PETER J. WATEL, “European Tax Law” cit. p. 46 e MARJAANA HELMINEN, “EU Tax Law...” cit. p. 104

<sup>236</sup> Acórdãos *Sanz de Lera et. al.* e *Skatteverket*.

<sup>237</sup> BEN J.M. TERRA E PETER J. WATEL, “European Tax Law” cit., p. 10

<sup>238</sup> Os referidos artigos do TCE correspondem, actualmente, aos artigos 30.º, 34.º, 49.º, 56, 63.º e 110º do TFUE, respectivamente.

<sup>239</sup> Neste acórdão foi reconhecida a possibilidade de sociedades-mãe poderem invocar directamente os direitos conferidos pelo artigo 5.º, n.os 1 e 3, da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável à sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, e que prevê uma isenção de retenção na fonte de imposto sobre o rendimento quando verificados determinados pressupostos.

<sup>240</sup> Neste acórdão, o TJCE reconheceu, no seguimento de jurisprudência anterior, a possibilidade de os particulares de um Estado-Membro invocarem directamente as disposições do artigo 17.º, n.os 1 e 2, conjugado com os artigos 2.º, 6.º, n.º 1, e 13.º, B, alínea b), da vulgarmente designada 6.ª Directiva de IVA (Directiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, referentes à isenção de IVA aplicável à locação de certos bens imóveis.

Nos termos do artigo 266.º, n.º 2, da CRP, os órgãos e agentes administrativos – e, bem assim, a Administração Tributária – estão subordinados à CRP e à lei. JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS conferem um sentido amplo às exigências de legalidade instituídas por este preceito constitucional, considerando que o mesmo impõe aos órgãos e agentes administrativos o respeito pelo Direito Comunitário e a necessidade de interpretar o direito derivado em conformidade com o quadro normativo comunitário<sup>241</sup>. Paralelamente, também o STA já por diversas vezes reconheceu a obrigatoriedade de a Administração Tributária respeitar o Direito Comunitário<sup>242</sup>.

Não obstante o que acima se disse quanto ao alcance amplo do dever de legalidade consagrado no artigo 266.º da CRP, não se afigura claro qual o verdadeiro alcance do dever de obediência dos órgãos e agentes administrativos ao Direito Comunitário, sobretudo quando operam ao abrigo e em conformidade com uma norma jurídica interna<sup>243</sup>. Caso ocorra um conflito ou desconformidade entre as normas nacionais e as normas de Direito Comunitário com efeito e aplicabilidade directas no ordenamento jurídico interno, a que normas deverão obediência os órgãos e agentes administrativos?

Nos acórdãos *Fratelli Costanzo* e *Conorzio Industrie Fiammiferi*, o TJCE considerou que os órgãos e agentes administrativos têm o dever de desaplicar as normas de direito interno que se não estejam em conformidade com o Direito Comunitário. O argumento do Tribunal é o seguinte: «Há que salientar que, se nas condições acima referidas, os particulares têm o direito de invocar as disposições de uma directiva nos tribunais nacionais é porque os deveres que delas decorrem se impõem a todas as autoridades dos

<sup>241</sup> “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo III, Coimbra, 2007, Coimbra Editora, p. 563.

<sup>242</sup> Nesse sentido, v. os acórdãos do STA de 06.02.2002 (P. 026690), de 08.05.2002 (P. 0115/02) e de 15.02.2006 (P. 0916/05).

<sup>243</sup> Como exemplos de tal desconformidade legal em matéria tributária, refiram-se: o artigo 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, que determina a liquidação de emolumentos notariais em caso de escritura pública de alteração de pacto social de sociedade anónima em termos considerados contrários à Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho de 17 de Julho de 1969 (Acórdão do STA de 26.04.2007 – P. 039/07); o artigo 61.º do CIRC, na redacção em vigor até ao final de 2005, que previa a aplicação do regime de subcapitalização ao endividamento de um sujeito passivo de IRC para com entidades residentes noutros Estados-Membros da EU com as quais existissem relações especiais e que, na sequência da jurisprudência do TJCE (v. Acórdão *Lankhorst-Hohorst* que considerou contrário ao Direito Comunitário o regime alemão em tudo idêntico ao plasmado no artigo 61.º do CIRC), veio a ser alterado pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (v. Acórdão do TCAS de 04.12.2007 – P. 1740/07); e ainda o regime de tributação dos dividendos de sociedades residentes para efeitos fiscais em Portugal auferidos por sociedades-mãe residentes noutros Estados-Membros, previsto no artigo 14.º, n.º 3, do CIRC, na redacção em vigor até finais de 2007, o qual, quando comparado com o regime (mais vantajoso) aplicável aos dividendos auferidos por entidades residentes em Portugal, plasmado nos artigos 46.º, n.º 1, e 90.º, n.º 1, alínea c) do CIRC, na mesma redacção, poderá consubstanciar uma violação dos princípios comunitários da liberdade de estabelecimento ou da livre circulação de capitais, conforme entendimento sustentado pelo TJCE nos Acórdãos *Denkavit II* e *Amurta*.

Estados-membros. 31 Seria por outro lado contraditório entender que os particulares têm o direito de invocar perante os tribunais nacionais as disposições de uma directiva que preencham as condições acima referidas, com o objectivo de fazer condenar a administração, e, no entanto, entender que esta não tem o dever de aplicar aquelas disposições afastando as de direito nacional que as contrariem. Daqui resulta que, preenchidas as condições exigidas pela jurisprudência do tribunal para as normas de uma directiva poderem ser invocadas pelos particulares perante os tribunais nacionais, todos os órgãos da administração, incluindo as entidades descentralizadas, tais como as comunas, têm o dever de aplicar aquelas disposições».

Esta necessidade de aplicação preferente do Direito Comunitário sobre as normas nacionais é também, em certa medida, reconhecida por FAUSTO DE QUADROS<sup>244</sup> e RUI MEDEIROS<sup>245</sup>.

Tal princípio de aplicação preferente do Direito Comunitário com efeito e aplicabilidade directas e o correspondente dever de desaplicação, por parte dos órgãos e agentes administrativos, das normas nacionais contrárias tem sido inclusivamente reconhecido pelo STA, por força dos princípios da aplicabilidade directa, do primado do Direito Comunitário e da solidariedade comunitária<sup>246</sup>.

Posição que já foi inclusivamente acolhida pela própria Administração Tributária, que, na sequência de uma decisão do TJCE referente ao regime de subcapitalização existente na legislação alemã com traços similares ao regime consagrado no artigo 61.º do CIRC, na redacção em vigor até finais de 2005, veio considerar este regime inaplicável aos endividamentos para com entidades residentes noutros Estados-Membros da União Europeia<sup>247</sup>.

CARLA AMADO GOMES apresenta-nos, contudo, algumas reservas quanto a esta matéria: «É que, se do ponto de vista do TJCE, o que prevalece é a obrigação de cumprimento do dever de uniformidade de aplicação e da optimização da tutela efectiva, já do ponto de vista do ordenamento nacional, o princípio da separação de poderes pode opor-se frontalmente a este tipo de substituição»<sup>248</sup>. Partindo dessa premissa, a Autora conclui não existirem condições para a Administração proceder a operações de reconstrução do quadro normativo nacional e aplicação, em concreto, do Direito

---

<sup>244</sup> "Direito da União Europeia", Coimbra, 2004, Almedina, p. 530.

<sup>245</sup> "A Decisão..." *cit.* p. 194

<sup>246</sup> Nesse sentido, vejam-se os Acórdãos do STA de 06.02.2002 (P. 026690), de 08.05.2002 (P. 0115/02), 15.02.2006 (P. 0916/05).

<sup>247</sup> Informação Vinculativa proferida pela Direcção Geral dos Impostos no âmbito do P. 1195/2005, disponível em [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt).

<sup>248</sup> "O Livro das Ilusões..." *cit.*, p. 305 e *A Responsabilidade Civil Extracontratual da Administração por Facto Ilícito...* *cit.* p. 39.

Comunitária conflituante, nem tão pouco para a desaplicação da norma nacional. Excepção feita, contudo, se «a interpretação da norma comunitária estiver sedimentada em jurisprudência do TJCE, hipótese na qual, à semelhança do que ficou afirmado no Acórdão Traghetti a propósito da responsabilidade do juiz, se presume a responsabilidade da Administração»<sup>249</sup>.

MARCELO REBELO DE SOUSA e ANDRÉ SALGADO MATOS chamam a atenção para o facto de, não obstante o RRCEE não prever quaisquer causas de exclusão de ilicitude, devem ser aplicáveis as causas de exclusão da ilicitude decorrentes da CRP, dos princípios gerais em matéria de responsabilidade civil e dos princípios fundamentais da actividade administrativa, entre os quais se encontra a situação em que o autor do acto se encontra sujeito a dois deveres em que o cumprimento de um não é possível sem a violação do outro<sup>250</sup>.

Do artigo 266.º, n.º 2, da CRP emerge, como vimos, um dever de conformação não só com o quadro normativo interno mas também com o Direito Comunitário, o que, em concreto, se poderá revelar impossível face ao carácter conflituante de ambos. Resta saber se o cumprimento do dever de legalidade “interno” poderá consubstanciar ou não uma causa de exclusão da ilicitude da violação de normas do Direito Comunitário.

Da jurisprudência do TJCE acima mencionada extrai-se um princípio geral segundo o qual «as condições fixadas pelas legislações nacionais em matéria de reparação dos danos não podem ser menos favoráveis do que as respeitantes a reclamações semelhantes de natureza interna e não podem estar organizadas de forma a, na prática, tornarem impossível ou excessivamente difícil a obtenção da reparação»<sup>251</sup>.

Ora, admitir a exclusão da ilicitude da violação do direito comunitário pela Administração Tributária nos casos em que esta actue em conformidade com uma norma jurídica interna, equivalerá a tornar praticamente impossível a obtenção de reparação dos danos decorrentes da violação do Direito Comunitário, sempre que a Administração Tributária actue ao abrigo e em conformidade de uma norma interna contrária ao Direito Comunitário. O que, além do mais, parece conflitar não só com o princípios do primado e da aplicação preferente do Direito Comunitário, mas também com a diversa jurisprudência do TJCE que claramente impõe, às administrações públicas dos Estados-Membros, o dever

---

<sup>249</sup> “O Livro das Ilusões...” *cit.*, p. 305. No citado artigo *A Responsabilidade Civil Extracontratual da Administração por Facto Ilícito...* *cit.* p. 41, CARLA AMADO GOMES parece admitir que a responsabilidade civil decorrente de acto administrativo contrário ao Direito Comunitário mas conforme com o Direito Nacional apenas se deverá reportar aos «danos causados pela dilação temporal no reconhecimento do seu direito» e não aos danos decorrentes do acto administrativo propriamente dito. Entendimento que decorre do facto de, no entender desta Autora, a jurisprudência do acórdão *Fratelli Costanzo* dificilmente se poder sedimentar nas administrações públicas nacionais.

<sup>250</sup> “Direito Administrativo Geral, Tomo III...” *cit.*, p. 21.

<sup>251</sup> Acórdãos *Francovich*, *Norbrook Laboratories* e *Köbler*.

de desaplicar as norma internas que se mostrem incompatíveis com o Direito Comunitário directamente aplicável.

Termos em que, em nosso entender, o facto de a Administração Tributária operar ao abrigo e em conformidade com uma norma jurídica interna não deverá constituir uma causa de exclusão da ilicitude para efeitos de apuramento da responsabilidade civil decorrente de acto de liquidação de imposto contrário ao Direito Comunitário.

Porém, caso se entenda o facto de a Administração Tributária actuar ao abrigo e em cumprimento de uma norma jurídica interna opera como uma causa de exclusão da ilicitude do comportamento contrário ao Direito Comunitário, não se poderá excluir a hipótese de o contribuinte lesado recorrer à figura da responsabilidade civil do Estado pelo exercício da função político-legislativa, prevista no artigo 15.º do RRCEE, para obter o ressarcimento dos danos decorrentes da aplicação de uma norma contrária ao Direito Comunitário.

#### *VIOLAÇÃO DIREITOS VS VIOLAÇÃO DE DIREITOS OU INTERESSES LEGALMENTE PROTEGIDOS*

A propósito da responsabilidade civil decorrente do exercício da função administrativa, o artigo 9.º do RRCEE qualifica como ilícitas as condutas activas ou omissivas antijurídicas *de que resulte a ofensa de direitos e interesses legalmente protegidos*<sup>252</sup>.

Contudo, da jurisprudência do TJCE resulta que a responsabilidade civil dos Estados-Membros por violação do Direito Comunitário assenta na violação de uma norma jurídica de Direito Comunitário que vise atribuir *direitos* aos particulares.

A questão que se poderá então levantar é a seguinte: será a violação de uma norma de Direito Comunitário que confira ao particular, não um verdadeiro direito, mas apenas um interesse legalmente protegido susceptível de gerar responsabilidade do Estado e, em concreto, da Administração Tributária?

Face à multiplicidade de normas de Direito Comunitário aplicáveis e operativas no ordenamento jurídico nacional, não se poderá excluir a hipótese de a ilegalidade da liquidação de imposto decorrer da violação de uma norma do Direito Comunitário que confira aos contribuintes não um verdadeiro *direito* mas apenas um *interesse legalmente protegido*, na acepção acima exposta<sup>253</sup>.

---

<sup>252</sup> Refira-se que, no quadro do artigo 22.º da CRP e do Decreto-Lei n.º 48051, de 21 de Novembro de 1967, a jurisprudência e doutrina dominante já consideravam que ilicitude não se reconduzia à mera ilegalidade do acto administrativo, mas que pressupunha «a violação de uma posição jurídica substantiva (*direito subjectivo ou interesse legalmente protegido*) do particular» (v. MARGARIDA CORTEZ, “Responsabilidade Civil...” cit. p. 71).

<sup>253</sup> V. Capítulo 5.2.1 *supra*

Mais uma vez, cumpre aportar para a discussão o critério fixado pela jurisprudência do TJCE: «as condições fixadas pelas legislações nacionais em matéria de reparação dos danos não podem ser menos favoráveis do que as respeitantes a reclamações semelhantes de natureza interna»<sup>254</sup>.

Nesse sentido, na medida em que o legislador nacional admite, para efeitos de responsabilidade civil do Estado, que a ilicitude decorra de uma norma que confira ao particular lesado não um direito mas apenas um interesse legalmente protegido, parece-nos ser de admitir que, no quadro jurídico nacional, o Estado (e, em concreto, a Administração Tributária) possa incorrer em responsabilidade civil em caso de o acto de liquidação de imposto violar uma norma de Direito Comunitário que, em si mesma, apenas confere ao particular um interesse legalmente protegido<sup>255</sup>.

E, se assim for, assistiremos a um alargamento do âmbito de aplicação do regime da responsabilidade civil do Estado tal com configurado pela jurisprudência do TJCE<sup>256</sup>.

## 9.5 DA VIOLAÇÃO SUFICIENTEMENTE CARACTERIZADA: CULPA

Para efeitos da modalidade de responsabilidade civil do Estado que ora nos ocupa, é igualmente necessário que a Administração Tributária, ao proceder à liquidação de imposto em desrespeito do Direito Comunitário, tenha incorrido naquilo a que a jurisprudência do TJCE qualifica como uma *violação suficientemente caracterizada*.

### CRITÉRIOS GERAIS ESTABELECIDOS PELO TJCE

A violação do Direito Comunitário será *suficientemente caracterizada* quando «um Estado Membro tenha violado de forma manifesta, no exercício da sua competência normativa, os limites impostos ao exercício dessa competência»<sup>257</sup>. Tal conceito de *violação suficientemente caracterizada* reconduz-se *grosso modo* ao critério de aferição da culpa do

---

<sup>254</sup> Acórdãos *Francovich*, *Norbrook Laboratories* e *Köbler*.

<sup>255</sup> Não ignoramos que a responsabilidade civil decorrente da violação de interesse legalmente protegidos pode sofrer algumas limitações, nomeadamente quando se tratar de acto de liquidação que padeça de vícios meramente formais. Com efeito, como bem nota CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, (“Regime da Responsabilidade Civil...” *cit.* p. 154), o dano indemnizável nestes casos «apenas poderá consistir em efeitos negativos colaterais que se não encontrem cobertos pela possibilidade de renovação do acto ilegalmente praticado»

<sup>256</sup> Admitindo tal possibilidade, v. CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “O Regime da Responsabilidade...” *cit.*, p. 42.

<sup>257</sup> Acórdãos *Brasserie du Pêcheur*, *British Telecommunications*, *Dillenkofer et al.* e *Haim*.



Estado-Membro, respectivo órgão ou agente, na prática de um acto contrário ao Direito Comunitário e gerador de danos<sup>258</sup>.

Para efeitos de aferição do grau de culpa associado à violação de Direito Comunitário e, portanto, da existência de uma *violação suficientemente caracterizada*, o TJCE estabelece alguns critérios adicionais: o grau de clareza e precisão da regra violada; o carácter intencional ou involuntário do incumprimento verificado ou do prejuízo causado; o carácter desculpável de um eventual erro de direito; o facto de as atitudes adoptadas por uma instituição comunitária poderem ter contribuído para a adopção ou manutenção de medidas ou práticas nacionais contrárias ao Direito Comunitário; o facto de existir jurisprudência assente do TJCE na matéria, da qual resulte o carácter ilícito do incumprimento em causa<sup>259</sup>.

Tal juízo de culpabilidade deverá ter ainda em conta a margem de apreciação deixada ao Estado-Membro em causa na aplicação e cumprimento do Direito Comunitário, no momento em que ocorreu a violação<sup>260</sup>. Note-se que, conforme decidido no acórdão *Haim*, tal margem de apreciação deverá ser aferida à luz do Direito Comunitário e não do Direito nacional, sendo portanto irrelevante «a margem de apreciação eventualmente concedida pelo direito nacional ao funcionário ou à instituição autora da violação do direito comunitário»<sup>261</sup>.

Em todo o caso, o juízo de imputabilidade necessário para aferir se existe ou não um a *violação suficientemente caracterizada*, incluindo a consideração da margem de apreciação deixada aos Estados-Membros pelo legislador comunitário, deverá ser efectuado pelos órgãos jurisdicionais nacionais, ainda que estes devam ter em consideração a jurisprudência do TJCE<sup>262</sup>.

#### CASOS TÍPICOS DE VIOLAÇÃO SUFICIENTEMENTE CARACTERIZADA

A jurisprudência do TJCE relativa à responsabilidade civil do Estado por violação do Direito Comunitário tem vindo a identificar algumas situações em que, tipicamente, a violação do Direito Comunitário se deverá ou não reputar como *suficientemente caracterizada*

---

<sup>258</sup> No sentido de que a «*violação suficientemente caracterizada*» se reconduz a um juízo de culpa veja-se, designadamente, o acórdão *Haim* e, embora de forma menos elucidativa, os acórdãos *Brasserie du Pêcheur* e *Factorame* e *Traghetti*.

<sup>259</sup> Acórdãos *Brasserie du Pêcheur* e *Factorame* e *Haim*.

<sup>260</sup> Nos acórdãos *Hadley Lomas*, *Nobrook Laboratories*, *Haim Walter* e *Rechberger et. al*, o TJCE considerou que, caso o Estado-Membro disponha, no momento da violação do Direito Comunitário em causa, de uma margem de apreciação consideravelmente reduzida, ou mesmo inexistente, a simples violação do Direito Comunitário pode bastar para provar a existência de uma violação suficientemente caracterizada.

<sup>261</sup> Acórdão *Haim*.

<sup>262</sup> Acórdãos *Brasserie du Pêcheur* e *Factorame*, *Konle*, *Haim*, *British Telecommunications* e *Dillenkofer et al*.

e que se poderão revelar úteis no quadro da responsabilidade decorrente de actos de liquidação de imposto contrários ao Direito Comunitário.

Da jurisprudência dos acórdãos *Brasserie du Pêcher e Factortame* e *Köbler* resulta que uma violação do Direito Comunitário será suficientemente caracterizada quando manifestamente contrária à jurisprudência do TJCE na matéria em referência.

Acresce que, tal como resulta da jurisprudência fixada no acórdão *Dillenkofer et. al.* e seguida no acórdão *Brinkmann*, a simples inexistência de qualquer medida de transposição de uma directiva para a consecução do resultado nela previsto no prazo para o efeito estabelecido constitui, por si só, uma violação suficientemente caracterizada, excepto se o órgão administrativo que praticou o acto lesivo tiver procedido à aplicação imediata e directa das disposições da directiva em causa

Em contrapartida, no acórdão *British Telecommunications*, o TJCE considerou não existir uma violação suficientemente caracterizada, quando a violação do Direito Comunitário decorrer de uma interpretação feita de boa fé, por um Estado-Membro, de uma norma pouco precisa, com base em argumentos não destituídos de toda e qualquer pertinência, para além de que, na situação analisada, a interpretação em causa não só era partilhada por outros Estados-Membros como não se revelava manifestamente contrária à letra da directiva, nem ao objectivo por esta prosseguido.

Já em sede do acórdão *Denkavit International*, o TJCE entendeu não consubstanciar uma violação suficientemente caracterizada um acto desconforme com o artigo 3.º, n.º 2, da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, decorrente de uma interpretação partilhada por diversos Estados-Membros e num cenário de inexistência de jurisprudência comunitária esclarecedora da matéria.

No acima referido acórdão *Köbler*, o TJCE sustentou existir uma violação suficientemente caracterizada por parte da Administração nos casos em que (i) o Direito Comunitário não regule expressamente a matéria em causa, (ii) não exista resposta evidente na jurisprudência comunitária e (iii) o órgão jurisdicional nacional tenha considerado não existir dever de reenvio prejudicial baseado numa leitura, ainda que errada, de determinada jurisprudência do TJCE.

Por último, importa igualmente ter presente a jurisprudência do acórdão *Stockholm Lindopark*: o facto de a jurisprudência do TJCE não ter previamente clarificado o sentido das disposições de Direito Comunitário em causa ou a Comissão não ter proposto uma acção por incumprimento contra o Estado-Membro não significa que exista uma dúvida razoável quanto ao alcance dessas disposições, susceptível de tornar desculpável a violação de Direito Comunitário.

APLICABILIDADE DA PRESUNÇÃO DE CULPA LEVE PREVISTA NO ARTIGO 10.º, N.º 2, DO RRCEE.

Nos termos do artigo 10.º, n.º 2, do RRCEE, *sem prejuízo da demonstração de dolo ou culpa grave, presume-se a existência de culpa leve na prática de actos jurídicos ilícitos.*

Beneficiando as pessoas lesadas por actos praticados pela Administração Tributária que se revelem contrários à lei interna de uma presunção de culpa leve, importa determinar se tal presunção deve ou não ser aplicada aos casos de responsabilidade civil do Estado decorrente da violação de Direito Comunitário.

Como referido, o RRCEE é praticamente omissivo no que respeita a este tipo de responsabilidade, nomeadamente quando a mesma resulte de acto praticado no exercício da função administrativa, mantendo-se tal omissão no que respeita ao âmbito de aplicação de tal presunção de culpa.

A nosso ver, importará ter presente a jurisprudência estabelecida, designadamente, nos acórdãos *Francovich*, *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, *Hedley Lomas*, *Köbler* e *Traghetti*, segundo a qual as condições fixadas pelo Direito nacional em matéria de reparação de danos decorrentes de actos desconformes com o Direito Comunitário não podem ser menos favoráveis do que as condições estabelecidas para o ressarcimento dos danos decorrentes da violação do Direito interno, nem tornar na prática impossível ou excessivamente difícil a obtenção de reparação.

Ora, negar o benefício da presunção de culpa em caso de danos decorrentes de actos contrários ao Direito Comunitário equivaleria a uma discriminação negativa face àquelas situações em que o ilícito decorre da violação de uma norma jurídica interna – situação a que a jurisprudência do TJCE claramente se opõe. Pois, sendo uma presunção de culpa um instrumento por natureza vantajoso para o particular lesado, deve este poder beneficiar de semelhante mecanismo probatório para efeitos de ressarcimento dos danos decorrentes à violação do Direito Comunitário pelo Estado.

MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA vai ainda mais longe: para além de aparentemente admitir a aplicabilidade da presunção de culpa leve aos casos de responsabilidade civil por violação do Direito Comunitário, considera a existência de uma presunção de culpa ilidível incompatível com o Direito Comunitário naqueles casos em que, à luz da jurisprudência do TJCE, o requisito da *violação suficientemente caracterizada* se encontra verificado pela existência de simples violação do Direito Comunitário aplicável<sup>263</sup>,

---

<sup>263</sup> “ O Regime da Responsabilidade...” *cit.*, p. 53 e 54.

pois tal presunção admite uma prova em contrário, que parece ser negada pela jurisprudência do TJCE.

Face ao exposto, entendemos existirem bons argumentos para sustentar a aplicabilidade da presunção de culpa leve prevista no artigo 10.º, n.º 2, do RRCEE aos casos de acto de liquidação de imposto contrário ao Direito Comunitário, em termos idênticos às situações de responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas decorrente da violação do direito interno.

#### ACTO TRIBUTÁRIO CONFORME COM O DIREITO INTERNO MAS CONTRÁRIO AO DIREITO COMUNITÁRIO

Outra questão que se poderá suscitar é saber se e em que medida um acto de liquidação de imposto praticado pela Administração Tributária em violação do Direito Comunitário mas em conformidade com o Direito interno constitui uma *violação suficientemente caracterizada*, tal como definida pela jurisprudência do TJCE, para efeitos de responsabilidade civil do Estado.

Já vimos que, não obstante a existência de lei interna habilitante, o acto desconforme com Direito Comunitário deve reputar-se de ilícito para efeitos de responsabilidade civil.

Como acima exposto, a *violação suficientemente caracterizada* reconduz-se a uma violação manifesta, pelo Estado Membro ou respectivos órgãos ou agentes, dos limites impostos ao exercício das competências estaduais, o que se deverá aferir por referência, designadamente, ao grau de clareza e precisão da norma violada, ao carácter desculpável ou não de um eventual erro de direito e à jurisprudência comunitária.

À primeira vista, causará alguma estranheza considerar culposos um acto tributário que, não obstante ser contrário ao Direito Comunitário, se mostre conforme ao Direito interno, cujo cumprimento se impõe aos diversos órgãos ou agentes administrativos.

Por outro lado, o princípio da separação de poderes aponta, segundo alguns autores, no sentido da não obrigatoriedade para a Administração de «emendar a mão do legislador, aplicando a norma comunitária em detrimento da norma nacional, ou refazendo a regulamentação»<sup>264</sup>.

---

<sup>264</sup> CARLA AMADO GOMES, “O Livro das Ilusões...” cit., p. 304 3 305 e *A Responsabilidade Civil...* cit. p. 39. A respeito desta problemática e no sentido de que o princípio da separação de poderes deve ser aplicado de forma limitada quando o Direito Comunitário exija que determinados interesses, não previstos na lei nacional, sejam tomados em consideração, v. JAN H. JANS, *European Law and the Inapplicability of the ‘Speciality Principle’*, disponível em <http://ssrn.com/abstract=1126507>, a 6 de Janeiro de 2010.

Tratando-se de uma questão inerente à culpabilidade associada a uma modalidade de responsabilidade civil do Estado de origem comunitária, parece-nos que a resposta a esta problemática deverá passar sobretudo pelos critérios definidos e resultantes do próprio Direito Comunitário. Na verdade, como acima se disse, a jurisprudência do TJCE, não obstante atribuir ao legislador nacional a competência para determinar os termos em que a responsabilidade civil do Estado por violação do Direito Comunitário poderá ser efectuada – incluído, portanto, o grau de culpa exigível –, impõe igualmente como limite que o Direito interno não condicione tal responsabilidade civil a «uma condição extraída do conceito de culpa que vai além da violação suficientemente caracterizada do direito comunitário»<sup>265</sup>. O que significa que qualquer limitação da culpa da Administração que se pretenda extrair das normas e princípios de Direito interno deverá revelar-se compatível com o critério da *violação suficientemente caracterizada*, tal como determinado pelo TJCE.

A jurisprudência comunitária instituída pelos acórdãos *Fratelli Cotanzo e Consorzio Industrie Fiammiferi* aponta no sentido da obrigatoriedade de os órgão e agentes administrativos aplicarem as normas de Direito Comunitário, mesmo que tal implique a não aplicação de normas de Direito interno que com aquelas colidam.

Ainda que se partilhe da jurisprudência dos acórdãos *Fratelli Cotanzo e Consorzio Industrie Fiammiferi* e, nesse sentido, se considere existir um dever de desaplicação da norma nacional contrária ao Direito Comunitário, pôr-se-á sempre a dúvida se, nesses casos, não se estará perante um erro de direito desculpável ou perante um quadro normativo pouco claro e preciso (ou mesmo contraditório), enquanto condições susceptíveis de afastar o requisito da *violação suficientemente caracterizada*. Num cenário em que os órgãos e agentes administrativos tenham actuado em conformidade com uma lei interna, interpretada no sentido adoptado pela doutrina e jurisprudência nacionais, dificilmente se conseguirá demonstrar a existência de um comportamento culposos.

Contudo, se a conduta administrativa em causa se enquadrar num dos casos típicos de *violação suficientemente caracterizada* acima enunciados, já será mais difícil afastar a responsabilidade do Estado, ainda que a responsabilidade do órgão ou agente administrativo individualmente considerado possa ser posta em causa. Com efeito, os casos de *violação suficientemente caracterizada* tipificados pela jurisprudência do TJCE, promovem uma certa objectivação do juízo de culpa, na medida em que parecem dispensar a consideração das circunstâncias particulares do órgão ou agente administrativo individualmente considerado, para fazerem assentar a *violação suficientemente caracterizada* em circunstâncias de teor mais abstracto como: a violação manifesta da jurisprudência do

---

<sup>265</sup> Acórdãos *Brasserie du Pêcheur e Factortame* e *Haim*.

TJCE (acórdãos *Brasserie du Pêcheur e Factortame* e *Köbler*); ou a simples infracção ao Direito Comunitário quando este atribui ao Estado-Membro, globalmente considerado, uma margem de apreciação consideravelmente reduzida ou mesmo inexistente (acórdãos *Hedley Lomas*, *Haim* e *Walter Rechberger et. al.*).

Note-se que a jurisprudência do TJCE apresenta algumas reservas quanto à limitação da responsabilidade civil dos Estados-Membros em virtude da repartição interna de competências ou da qualificação dos funcionários ou agentes administrativos. Nos acórdãos *Haim* e *Konle*, o TJCE foi claro: «os Estados-Membros não podem se eximir a tal responsabilidade invocando a repartição interna das competências e responsabilidades entre as instituições existentes na sua ordem jurídica nem argumentando que a autoridade pública autora da violação do direito comunitário não dispunha das competências, conhecimentos ou meios necessários».

A própria jurisprudência do STA referente aos juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da LGT – que, recorde-se, decorrem do princípio da responsabilidade do Estado constitucionalmente consagrado<sup>266</sup> – parece acompanhar o TJCE. Com efeito, o STA deu por verificado o erro imputável aos serviços da Administração Tributária em situações de liquidação de tributos que, não obstante se revelarem legais face ao Direito interno, conflituavam com o Direito Comunitário. Nos acórdãos proferidos no âmbito dos processos n.os 026690, 026669, 026765, 0113/02, 0114/02, 0115/02, 0393/02 e 0452/02, o STA veio considerar existir erro imputável aos serviços<sup>267</sup> quando uma conservatória do registo comercial ou um notário não desaplica uma norma nacional contrária ao Direito Comunitário e, com fundamento naquela, procede à liquidação de emolumentos. Entendeu, pois, o STA que o Direito Comunitário com efeito directo deve ser respeitado por todos os serviços do Estado, mesmo que tal implique a desaplicação do Direito interno desconforme com o Direito Comunitário.

São aparentemente irrelevantes quaisquer considerações associadas à frequente falta de preparação ou desconhecimento do Direito Comunitário por parte dos funcionários e agentes administrativos. Nas palavras do STA: «se os funcionários do Estado não conhecem o direito comunitário que o estudem, pois esse é o seu dever. Não basta que um Estado se diga de Direito para que realmente o seja. É preciso que os actos do Estado sejam actos conformes ao Direito, seja ele nacional, internacional ou comunitário»<sup>268</sup>.

---

<sup>266</sup> Jorge Lopes de Sousa, “Juros...” cit. p. 156

<sup>267</sup> Tal como esclarece JORGE LOPES DE SOUSA, a imputabilidade do erro na aplicação da lei aos serviços da Administração Tributária, para efeitos do artigo 43.º da LGT, assenta num juízo de culpa que, no entanto, «é independente da prova da existência de culpa concreta de qualquer dos seus órgãos, funcionários ou agentes, ou mesmo da prova da culpa global dos serviços» (JORGE LOPES DE SOUSA, “Juros...” cit. p. 157.)

<sup>268</sup> Acórdão do STA de 08.05.2002, P. 0115/02.

Ora, se é de admitir, para efeitos de juros indemnizatórios, o dever da Administração Tributária de desaplicar uma norma nacional contrária ao Direito Comunitário e a existência de erro imputável aos serviços, em caso de acto de liquidação conforme com o Direito interno mas contrário ao Direito Comunitário, não se vê por que razão tais princípios não serão de aplicar para efeitos de responsabilidade civil do Estado por violação do Direito Comunitário.

As considerações acima expostas parecem, então, apontar para a possibilidade de um acto de liquidação praticado pela Administração Tributária em desconformidade com o Direito Comunitário, ainda que conforme o Direito interno, configurar uma *violação suficientemente caracterizada* tal como definida pela jurisprudência do TJCE e ser assim susceptível de gerar responsabilidade civil do Estado. Não ignoramos as reservas decorrentes do Direito interno que poderão ser apresentadas contra esta conclusão e que acima se deixaram enunciadas. Contudo, entendemos que as mesmas deverão ser resolvidas em favor dos princípios comunitários referentes à responsabilidade civil. Caso contrário, poder-se-á operar uma limitação do conceito de culpa que vá para além da *violação suficientemente caracterizada*, o que tem sido sucessivamente recusado pela jurisprudência do TJCE.

## 9.6 DO NEXO DE CAUSALIDADE

No que respeita ao terceiro e último requisito estabelecido pela jurisprudência do TJCE para efeitos de responsabilidade civil do Estado por violação do Direito Comunitário – *i.e.*, a existência de um nexo de causalidade directo entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado e o prejuízo sofrido pelas pessoas lesadas –, o TJCE tende a atribuir ao órgão jurisdicional a competência para aferir o preenchimento do mesmo em cada caso concreto<sup>269</sup>. Razão pela qual, o juízo de causalidade deverá, em princípio, ser efectuado à luz dos critérios legais vigentes no Direito interno: *i.e.*, tal como acima de deixou descrito no Capítulo 8, ao abrigo da *teoria da causalidade adequada*, em conformidade com o artigo 563.º do CC.

No entanto, da jurisprudência do TJCE resulta igualmente que, em sede de aferição dos pressupostos da responsabilidade civil dos Estados-Membros, os órgãos jurisdicionais nacionais deverão ter em consideração as orientações jurisprudenciais adoptadas pelo

---

<sup>269</sup> Acórdãos *Brasserie du Pêcheur SA e Factortame* e *Hedley Lomas*. Embora, nalguns casos, o TJCE tenha chegado a apreciar concretamente a existência de um nexo de causalidade, como sucedeu no Acórdão *Brinkmann*.

TJCE<sup>270</sup>. Importa portanto atentar, ainda que de forma breve, aos critérios desenvolvidos pela jurisprudência comunitária a respeito do nexo de causalidade.

Nas palavras de MARIA LUÍSA DUARTE, deve entender-se por causa directa «o facto determinante e necessário à produção do dano». Para a referida Autora, este critério jurisprudencial assenta igualmente na teoria da causalidade adequada que, como é sabido, é acolhida pela doutrina nacional dominante no quadro do artigo 563.º do CC<sup>271</sup>.

Um aspecto a considerar é a eventual relevância do comportamento do lesado no quadro da causalidade susceptível de gerar responsabilidade. MARIA LUÍSA DUARTE considera que tal relevância é escassa<sup>272</sup> – o que, aliás, parece efectivamente resultar da jurisprudência do TJCE, em concreto, dos acórdãos *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, *Metallgesellschaft*, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* e *Danske Slagterier*.

Inicialmente, o TJCE admitiu a possibilidade de a diligência da pessoa lesada poder influir no juízo de causalidade, já que permitia que o juiz nacional pudesse verificar se a pessoa lesada foi razoavelmente diligente para evitar o prejuízo ou limitá-lo e se, designadamente, utilizou todas as vias de direito que estavam à sua disposição. Com efeito, no acórdão *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, o TJCE entendeu que a pessoa lesada deve demonstrar uma diligência razoável para limitar a extensão do prejuízo, sob pena de ter de suportar ela própria o prejuízo.

Contudo, este entendimento foi sendo limitado pela própria jurisprudência posterior do TJCE.

No acórdão *Metallgesellschaft*, o TJCE considerou a jurisprudência *Brasserie du Pêcheur e Factortame* inaplicável a um caso concreto em que certas entidades pretendiam obter ressarcimento em virtude de a legislação do Reino Unido recusar, às filiais residentes de sociedades-mães não residentes, o benefício do regime da tributação de grupo, alegadamente em violação do Direito Comunitário. Ora, sendo tal benefício claramente recusado pela lei nacional, o TJCE considerou que o tribunal nacional não podia rejeitar ou reduzir o pedido de indemnização que lhe fora submetido com fundamento (i) no facto de as entidades lesadas não terem solicitado à administração tributária do Reino Unido a concessão do benefício do regime de tributação de grupo em causa ou (ii) no facto de não terem sido utilizadas as vias legais à disposição dos contribuintes para contestar as decisões de recusa da administração fiscal, invocando o primado e o efeito directo das disposições jurídicas comunitárias. Na verdade, o TJCE considerou que um entendimento contrário tornaria impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos que as

---

<sup>270</sup> Acórdãos *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, *British Telecommunications*, *Dillenkofer et al.*, *Denkavit et al.*, *Konle e Haim*.

<sup>271</sup> MARIA LUÍSA DUARTE, “A Cidadania...” cit. p. 115 e 116.

<sup>272</sup> MARIA LUÍSA DUARTE, “A Cidadania...” cit. p. 116



disposições directamente aplicáveis do Direito Comunitário conferem aos particulares. Semelhante entendimento foi perfilhado no acórdão *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.

Porém, no recente acórdão *Danske Slagterier*, o TJCE veio julgar conforme ao Direito Comunitário a legislação nacional que obsta à obtenção de reparação quando o particular lesado, intencionalmente ou por negligência, não evitou o dano através do recurso a um meio processual, desde que a utilização desse meio processual possa ser razoavelmente exigida ao lesado.

Em conclusão, podemos afirmar que a aferição do nexo de causalidade relevante para efeitos de responsabilidade civil do Estado por violação do Direito Comunitário deverá ser concretamente efectuada à luz dos critérios previstos no ordenamento jurídico interno, descritos no Capítulo 8 *supra*. No entanto, devem ter-se presentes os critérios adicionais desenvolvidos pela jurisprudência do TJCE que deverão, por regra, operar como limites à amplitude interpretativa que o quadro normativo nacional admita.

## 9.7 DOS DANOS INDEMNIZÁVEIS

Chegados a este ponto, importa, por último, determinar quais os prejuízos susceptíveis de ser reparados com fundamento em responsabilidade civil do Estado, decorrente de acto de liquidação contrário ao Direito Comunitário.

A título preliminar importa referir que, na falta de disposições comunitárias relativas à medida do dano indemnizável em sede de responsabilidade civil do Estado, é ao ordenamento jurídico nacional que cabe estabelecer os critérios de determinação do âmbito do ressarcimento, os quais devem ser equivalentes aos aplicáveis em sede de responsabilidade civil por violação do Direito interno<sup>273</sup>.

Nesse sentido, os danos indemnizáveis em sede de responsabilidade civil pela violação do Direito Comunitário – incluindo os resultantes de uma liquidação de imposto operada pela Administração Tributária em violação do Direito Comunitário – deverão ser idênticos aos ressarcíveis por violação do direito interno e que *grosso modo* se reconduzem aos sucintamente apresentados no Capítulo 7.

---

<sup>273</sup> Nesse sentido, v. acórdão *Brasserie du Pêcheur e Factortame*. Quanto a esta matéria, v. igualmente MARIA LUÍSA DUARTE, “A Cidadania...” *cit.* p. 114 e 115, onde esta Autora problematiza a possibilidade de estender o critério fixado pelo TJCE a propósito do dano indemnizável em sede de responsabilidade civil da Comunidade Europeia – i.e., apenas o dano *especial e anormal* – à responsabilidade civil dos próprios Estados. A propósito do conceito de dano indemnizável no quadro do regime de responsabilidade civil da Comunidade Europeia (artigos 288.º do TCE e 340.º do TFUE), v. CLAUD ULRICH SCHOUSBOE, “The concept of damage as an element of the non-contractual liability of the European Community”, 2003, disponível em <http://www.rettid.dk/artikler/2003.afh-3.pdf> a 3 de Janeiro de 2010.

De qualquer modo, é possível extrair da jurisprudência comunitária alguns critérios adicionais que poderão contribuir para determinação da medida do prejuízo indemnizável.

Como critério geral, o TJCE tem sucessivamente entendido que «a reparação deve ser adequada ao prejuízo sofrido, isto é, deve ser susceptível de garantir uma protecção efectiva dos direitos dos particulares lesados»<sup>274</sup>, não sendo aparentemente de excluir o ressarcimento quer de danos patrimoniais quer de danos não patrimoniais<sup>275</sup>.

Em segundo lugar, no acórdão *Brasserie du Pêcheur e Factortame* e, mais recentemente, no acórdão *Metallgesellschaft*, o TJCE foi claro ao admitir o direito ao ressarcimento dos danos correspondentes aos lucros cessantes: «a exclusão total, a título de prejuízo reparável, do lucro cessante não pode ser aceite em caso de violação do direito comunitário. Com efeito, especialmente a propósito de litígios de ordem económica ou comercial, uma tal exclusão total do lucro cessante é susceptível de tornar impossível, de facto, a reparação do prejuízo».

Em terceiro lugar, no caso de prejuízo decorrente de atraso na transposição de uma directiva comunitária, o TJCE reconheceu que a simples aplicação retroactiva da mesma poderá revelar-se insuficiente para ressarcir todos os danos: «uma aplicação retroactiva, regular e completa das medidas de execução da directiva será suficiente para este fim, salvo se os beneficiários demonstrarem a existência de prejuízos adicionais por eles sofridos pelo facto de não terem podido beneficiar em tempo útil das vantagens pecuniárias garantidas pela directiva, os quais também deverão ser reparados»<sup>276</sup>.

Por último, cumpre referir que a jurisprudência do TJCE admite a possibilidade de os ordenamentos jurídicos nacionais estabelecerem limitações à obrigação de reparação que incumbe aos Estados-Membros, tendo em consideração razões de natureza diversa como as exigências do princípio da segurança jurídica ou as consequências financeiras da obrigação de ressarcimento. Contudo, apelando à jurisprudência instituída desde o início nos acórdãos *Francovich* e *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, tais condições limitativas da responsabilidade «não podem ser menos favoráveis do que as que dizem respeito a pretensões semelhantes de natureza interna, nem podem ser organizadas de forma a tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção de reparação».

---

<sup>274</sup> Nesse sentido, Acórdãos *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, *Bonifaci et al.* e *Maso*.

<sup>275</sup> Nesse sentido, veja-se igualmente MARJAANA HELMINEN, “EU Tax Law...” cit. p. 341

<sup>276</sup> Acórdãos *Bonifaci et al.* e *Maso*.

## CONCLUSÕES

Do estudo dos pressupostos da responsabilidade civil da Administração Tributária por danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto acima desenvolvido, podemos extrair as seguintes conclusões:

1. Enquanto instituto de Direito Civil, a responsabilidade civil surge sob duas modalidades principais: responsabilidade civil contratual - enquanto responsabilidade decorrente do incumprimento de obrigações emergentes de contratos, negócios jurídicos unilaterais ou da lei - e responsabilidade civil extracontratual entendida como a responsabilidade de direitos absolutos ou da prática de actos que, embora lícitos, causem prejuízo a outrem.
2. Tal concepção revela, contudo, uma evidente e reconhecida imprecisão conceptual uma vez que a responsabilidade contratual inclui a violação de obrigações decorrentes de outras fontes que não contratos, tais como os negócios jurídicos unilaterais e a lei.
3. A doutrina e a jurisprudência administrativas parecem, no entanto, não incorrer em tal imprecisão de conceitos, tendendo a qualificar a responsabilidade civil contratual como aquela que decorre da violação de vínculos contratuais - à qual presentemente se aplica o regime consagrado nos artigos 798.º e seguintes do CC *ex vi* artigo 325.º, n.º 4, do CPP -, sendo extra-contratual a responsabilidade civil que resulte da violação de outros direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos não decorrentes de contratos e que presentemente se encontra regulada pelo RRCEE.
4. Por regra, a ilegalidade da liquidação de imposto resultará da violação das normas e princípios que regulam a relação jurídica tributária subjacente ao imposto liquidado.
5. A relação jurídica tributária - e, em concreto, a obrigação fiscal ou de imposto que a mesma comporta - tem origem e natureza legal, não assentando em qualquer manifestação de vontade das partes ou do Estado mas decorrendo da ocorrência de um facto tributário previsto na lei.

6. Assim, uma vez que a relação jurídica tributária e a correspondente obrigação de imposto não têm origem contratual, a responsabilidade civil decorrente da violação dos direitos, obrigações e demais vínculos jurídicos associados à liquidação de imposto será, por natureza, extra-contratual, sendo portanto aplicável o RRCEE.
7. Com efeito, tratando-se de um acto que se enquadra no âmbito das atribuições e competências da Administração Tributária e que se encontra regulado pelo Direito Fiscal, enquanto ramo do Direito Administrativo, a liquidação de imposto pela Administração Tributária reconduz-se ao conceito de *acto funcional* consagrado nos artigos 22.º da CRP e 1.º, n.º 2, 7.º, n.º 1, e 8.º, n.º 2, do RRCEE, enquanto acto praticado no exercício das funções administrativas e por causa desse exercício.
8. É duvidoso que a Administração Tributária possa ser civilmente responsabilizada pelos danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto operada por uma entidade privada, na qualidade de substituto tributário, como tipicamente sucede nos casos de retenção na fonte.
9. Da doutrina e jurisprudência administrativa e tributária extraem-se alguns argumentos que militam no sentido da insusceptibilidade de o Estado poder ser responsabilizado por tais actos de entidades privadas: em primeiro lugar, a tese de PEDRO GONÇALVES vai no sentido de ser a entidade privada a entidade responsável pelos danos decorrentes dos actos que pratique no exercício das funções públicas que lhe são confiadas, sem prejuízo de a entidade pública delegante assumir uma responsabilidade subsidiária; em segundo lugar, alguma jurisprudência do STA considera inexistir direito a juros indemnizatórios em caso de liquidação de imposto operada por uma entidade privada mediante retenção na fonte, na medida em que considera inexistir um erro que possa ser imputável aos serviços da Administração Tributária; em terceiro lugar, não é claro que, quando procede à liquidação de imposto, o substituto tributário o faça em substituição da Administração Tributária e, assim, exerça uma função ou poder público, pois, nesse contexto, o substituto/retentor assume igualmente a qualidade de sujeito passivo, liquidando imposto de que é, ele próprio, devedor; por último, alguma

doutrina e jurisprudência nacionais parecem admitir a possibilidade de surgirem relações de responsabilidade civil entre o substituto e o substituído tributários.

10. Em sentido inverso, poderá porém argumentar-se o seguinte: em primeiro lugar, os actos praticados por entidades privadas no interesse público, para efeitos de responsabilidade do Estado, devem ser encarados na sua perspectiva funcional e como actos exercidos no âmbito de uma actividade jurídico-pública; em segundo lugar, conforme sustentado por alguma jurisprudência do STA, mesmo nos casos de liquidação de imposto operada por retenção na fonte por entidades privadas, há lugar a juros indemnizatórios, na medida em que o erro da liquidação deverá ser imputável à entidade que usufruiu dos montantes ilegalmente cobrados.
11. Para que um acto de liquidação de imposto constitua um acto *ilícito* e portanto seja susceptível de gerar responsabilidade civil da Administração Tributária, não basta que o mesmo seja ilegal, mas exige-se que as normas violadas visem proteger o particular, conferindo-lhe um *direito* ou *interesse legalmente protegido*.
12. Pressupondo um *direito* a existência de uma faculdade de exigir à Administração um determinado comportamento que satisfaça plenamente o seu interesse privado, é duvidoso que os contribuintes disponham de um direito à legalidade da liquidação de imposto por parte da Administração Tributária, desde logo pelo facto de, segundo consagrada doutrina, os particulares não disporem de um verdadeiro direito à legalidade dos actos administrativos enquanto posição substantiva autónoma perante a Administração.
13. Não obstante, atenta a doutrina fiscal relativa ao objecto da relação jurídica tributária, é possível identificar alguns argumentos que militam no sentido da existência de um direito dos contribuintes à legalidade da liquidação de imposto, enquanto elemento integrante do objecto da relação jurídica tributária.
14. Em todo o caso, a liquidação ilegal de imposto por parte da Administração Tributária poderá consubstanciar um acto *ilícito* para efeitos de responsabilidade

civil da Administração Tributária, na medida em que, ao afrontar o princípio da legalidade administrativa consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 3.º do CPA, ofenderá, pelo menos, um *interesse legalmente protegido* do particular, já que tais normas visam proteger, ainda que em segunda linha, os respectivos interesses.

15. No que respeita aos actos de liquidação de imposto operados ao abrigo de uma norma inconstitucional, é duvidoso que os mesmos possam consubstanciar um acto ilícito e, portanto, originar responsabilidade civil da Administração Tributária, visto a doutrina constitucional e administrativa admitirem, apenas de forma limitada, a existência de um dever da Administração de desaplicar normas legais que se mostrem contrárias à Constituição – dever esse, inclusivamente, negado por alguma doutrina e jurisprudência do Tribunal Constitucional.
16. Em todo o caso, não nos parece ser de excluir a possibilidade de arguir e demonstrar, em concreto e para efeitos de responsabilidade civil, a ilicitude de um acto de liquidação de imposto adoptado ao abrigo de uma norma inconstitucional, sobretudo naqueles casos em que a acima mencionada doutrina mais facilmente admite a existência de um dever da Administração de desaplicar normas legais inconstitucionais.
17. O juízo de culpabilidade, enquanto nexos de imputação subjectiva do acto danoso ao seu autor, pode ser estabelecido relativamente quer ao titular do órgão, funcionário ou agente individualmente considerado (artigos 7.º e 8.º do RRCEE), quer quanto ao serviço administrativo globalmente considerado, através da figura da *culpa do serviço* (artigo 7.º, n.ºs 3 e 4 do RRCEE), sendo a culpa individual aferida por referência ao dolo ou negligência do autor do acto e a *culpa do serviço* com base na existência de um *funcionamento anormal do serviço*.
18. Frequentemente, os actos de liquidação de impostos, bem como os actos que lhe servem de fundamento, são assinados pelos respectivos autores, sendo por isso possível identificar quais os funcionários ou agentes da Administração Tributária a quem os mesmos poderão ser imputados; e, ainda que tal imputação individual não seja possível, poder-se-á sempre imputar o acto de liquidação ilegal de imposto ao *funcionamento anormal do serviço*.

19. A determinação do grau da culpa do agente individualmente considerado vai ser determinante para aferir qual a pessoa ou entidade susceptível de ser responsabilizada pela liquidação ilegal de imposto: caso a liquidação seja imputável a título de *negligência leve*, a responsabilidade será exclusivamente da Administração Tributária (artigo 7.º, n.ºs 1 e 2 do RRCEE); caso o acto de liquidação tenha sido praticado com *dolo* ou *negligência grave*, a Administração Tributária e o respectivo titular do órgão, funcionário ou agente serão solidariamente responsáveis (artigo 8.º do RRCEE).
20. Para efeitos de prova da *negligencia ou mera culpa leve* opera a presunção de culpa prevista no artigo 10.º, n.º 2, RRCEE, a qual, porém, pode ser ilidida pela Administração Tributária; em todo caso, carecem de ser demonstrados pelo contribuinte lesado o *dolo* ou *negligência ou mera culpa grave* do titular do órgão, funcionário ou agente, para efeitos do artigo 8.º do RRCEE, e a existência de um *funcionamento anormal do serviço*, na acepção do artigo 7.º, n.º 4, do RRCEE, caso se pretenda imputar a liquidação ilegal de imposto à *culpa do serviço*.
21. São bastante amplos os danos susceptíveis de indemnização no quadro da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas por actos ilícitos praticados no exercício da função administrativa, no qual se enquadra a responsabilidade civil da Administração Tributária por danos decorrentes da liquidação ilegal de imposto.
22. Assim, é de admitir o ressarcimento dos danos patrimoniais (tanto emergentes como lucros cessantes), dos danos não patrimoniais (ainda que de forma limitada), dos danos presentes e dos danos futuros; já a indemnização por *perda de chance* apenas é admitida pela doutrina administrativa em casos muito particulares.
23. Para efeitos de responsabilidade civil importa ainda que entre a liquidação ilegal de imposto e o dano ocorrido se verifique um nexo de causalidade, o qual deverá ser aferido à luz da teoria da causalidade adequada, tal como desenvolvida em sede da responsabilidade civil de direito privado (artigo 563.º do CC).
24. Não obstante a inexistência de uma referência legal expressa nesse sentido, a generalidade da doutrina administrativa tende a admitir a responsabilidade

civil do Estado e demais pessoas colectivas pelos danos decorrentes de actos ilícitos praticados no exercício da função administrativa em violação do Direito Comunitário, sendo por isso de admitir igualmente a possibilidade de a Administração Tributária ser responsabilizada por danos decorrentes da liquidação de imposto em violação do Direito Comunitária.

25. Conforme jurisprudência do TJCE, a responsabilidade civil dos Estados-Membros por violação do Direito Comunitário por danos decorrentes do exercício de qualquer das funções estaduais, incluindo a função administrativa, depende da verificação de três pressupostos: que a norma jurídica de Direito Comunitário violada vise atribuir direitos aos particulares; que tal violação seja *suficientemente caracterizada*; que exista um nexo de causalidade directo entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado e o prejuízo sofrido pelas pessoas lesadas.
26. Na ausência de regulamentação legal, a responsabilidade civil do Estado por actos administrativos contrários ao Direito Comunitário – entre os quais se incluem, por natureza, os actos de liquidação de imposto –, a doutrina mais recente considera que os pressupostos de responsabilidade civil desenvolvidos pelo TJCE se deverão aplicar no ordenamento jurídico interno, carecendo os mesmos, no entanto, de ser compatibilizados com os pressupostos previstos no quadro normativo nacional para efeitos de responsabilidade civil do Estado decorrente da violação do Direito interno, sobretudo quando estes se revelem mais favoráveis para os particulares.
27. A responsabilidade civil da Administração Tributária por liquidação de imposto contrária ao Direito Comunitário, a admitir-se, dependerá, antes de mais, que a norma de Direito Comunitário violada (i) tenha efeito directo e aplicabilidade directa no ordenamento jurídico nacional e (ii) confira aos particulares direitos ou mesmo interesses legalmente protegidos.
28. Poderão levantar-se algumas dúvidas quanto à existência de responsabilidade do Estado, em geral, e da Administração Tributária, em particular, em caso de acto administrativo operado ao abrigo de uma norma interna que conflitue com o Direito Comunitário.



29. Com efeito, põe-se o problema de saber se a Administração Tributária tem ou não o dever de aplicar a norma comunitária em detrimento da norma nacional conflituante: parte da doutrina administrativa e constitucional tende a reconhecer a existência de um princípio de aplicação preferente do Direito Comunitário – que aliás decorre da própria jurisprudência do TJCE -, entendimento que é acompanhado por alguma jurisprudência do STA; contudo, poderão levantar-se algumas reservas associadas ao princípio da separação de poderes, equivalentes àquelas que se manifestam nas relações entre o dever de aplicação da lei e da Constituição.
30. Para efeitos de responsabilidade civil, a violação do Direito Comunitário deverá ser *suficientemente caracterizada*, na acepção da jurisprudência do TJCE e que *grosso modo* se reconduz a uma violação manifesta dos limites impostos pelo Direito Comunitário ao exercício das funções estaduais, sendo possível extrair da jurisprudência do TJCE diversos critérios adicionais que se poderão revelar úteis no apuramento da existência de uma *violação suficientemente caracterizada*, no quadro de uma liquidação de imposto operada em violação do Direito Comunitário.
31. Por outro lado, não obstante a inexistência de norma expressa nesse sentido, é possível sustentar a aplicabilidade da presunção de culpa leve prevista no artigo 10.º, n.º 2, do RRCEE aos casos de acto de liquidação de imposto contrário ao Direito Comunitário, em termos idênticos às situações de responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas decorrente da violação do Direito interno.
32. No que respeita aos actos de liquidação de imposto operados ao abrigo de uma norma interna contrária ao Direito Comunitário, existem alguns argumentos que apontam na possibilidade de a mesma consubstanciar uma *violação suficientemente caracterizada* do Direito Comunitário e, nesse sentido, ser susceptível de gerar responsabilidade civil da Administração Tributária, sobretudo quando a mesma se possa reconduzir aos casos de *violação suficientemente caracterizada* tipificados pela jurisprudência do TJCE, tais como: a violação manifesta da jurisprudência do TJCE ou a simples infracção ao Direito Comunitário quando este atribui ao Estado-Membro uma margem de apreciação consideravelmente reduzida ou mesmo inexistente.

33. Já o nexo de causalidade directa entre o comportamento do órgão estadual e o dano sofrido pelo particular, relevante para efeitos de responsabilidade civil por violação do Direito Comunitário, deve ser igualmente aferido à luz da teoria da causalidade adequada, tal como opera no ordenamento jurídico nacional (artigo 563.º do CC), sem prejuízo de dever ser tida em consideração a jurisprudência do TJCE quanto a esta matéria.
34. Os danos indemnizáveis em sede da responsabilidade civil da Administração Tributária decorrente da liquidação de imposto em violação do Direito Comunitário deverão ser idênticos aos ressarcíveis no caso de liquidação ilegal por violação do Direito interno e que, de uma maneira geral, incluem os danos patrimoniais (tanto emergentes como lucros cessantes), os danos não patrimoniais (ainda que com algumas limitações), os danos presentes e os danos futuros.

## ANEXOS

### LISTA DE ABREVIATURAS

AADFL	Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa
CC	Código Civil, tal como aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47 344, de 25 de Novembro de 1966, na redacção dada pela Lei n.º 29/2009, de 29 de Junho
CCTF	Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, publicados pelo Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças
CISELO	Código do Imposto do Selo, aprovado pelo Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril
CPA	Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-lei n.º 442/91, de 11 de Novembro, na redacção dada pela Lei n.º 30/2008, de 10 de Julho
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro
CRP	Constituição da República Portuguesa, na versão resultante da VII Revisão Constitucional introduzida pela Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto

DGAIEC	Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	Direcção Geral dos Impostos
FDUL	Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
LGT	Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, e 31 de Dezembro
RRCEE	Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas, aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJCE	Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias
TRP	Tribuna da Relação do Porto
TUE	Tratado da União Europeia
TCE	Tratado que Institui a Comunidade Europeia

## JURISPRUDÊNCIA NACIONAL<sup>277</sup>

### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Acórdão n.º 494/2009, de 23 de Outubro de 2009

### SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- Acórdão de 27 de Novembro de 2007 - Processo n.º 07A3954
- Acórdão de 23 de Janeiro de 2007 - Processo n.º 06A4001
- Acórdão de 9 de Junho de 2005 - Processo n.º 05B1616
- Acórdão de 27 de Novembro de 2003 - Processo n.º 03B3692
- Acórdão de 25 de Setembro de 2003 - Processo n.º 03B1944

### TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO

- Acórdão de 6 de Março de 2009 - Processo n.º 0650624
- Acórdão de 7 de Abril de 2005 - Processo n.º 0530820

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

- Acórdão de 28 de Outubro de 2009 - Processo n.º 0477/09
- Acórdão de 28 de Outubro de 2009 - Processo n.º 0601/09
- Acórdão de 9 de Setembro de 2009 - Processo n.º 0362/09
- Acórdão de 9 de Julho de 2009 - Processo n.º 0921/08
- Acórdão de 25 de Junho de 2009 - Processo n.º 0346/09
- Acórdão de 2 de Abril de 2009 - Processo n.º 0698/08
- Acórdão de 11 de Março de 2009 - Processo n.º 463/08
- Acórdão de 23 de Outubro de 2008 - Processo n.º 0665/08
- Acórdão de 14 de Fevereiro de 2008 - Processo n.º 0749/07
- Acórdão de 24 de Outubro de 2007 - Processo n.º 0429/07
- Acórdão de 3 de Outubro de 2007 - Processo n.º 0363/07

---

<sup>277</sup> Toda a jurisprudência nacional citada ou referenciada no presente estudo pode ser consultada no sítio do Ministério da Justiça - Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça (<http://www.dgsi.pt>). Para efeitos de simplificação, optámos por identificar os acórdãos por ordem cronológica, sendo igualmente referido o número de processo.

- Acórdão de 26 de Abril de 2007 – Processo n.º 039/07
- Acórdão de 6 de Fevereiro de 2007 – Processo n.º 631/06
- Acórdão de 29 de Dezembro de 2006 – Processo n.º 01036/05
- Acórdão de 19 de Dezembro de 2006 – Processo n.º 01036/05
- Acórdão de 24 de Outubro de 2006 – Processo n.º 0539/06
- Acórdão de 29 de Junho de 2006 – Processo n.º 01300/04
- Acórdão de 15 de Fevereiro de 2006 – Processo n.º 0916/05
- Acórdão de 31 de Maio de 2005 – Processo n.º 0127/03
- Acórdão de 11 de Janeiro de 2005 – Processo n.º 01119/04
- Acórdão de 29 de Setembro de 2004 – Processo n.º 01936/03
- Acórdão de 17 de Novembro de 2004 – Processo n.º 772/04
- Acórdão de 24 de Março de 2004 – Processo n.º 1690/02
- Acórdão de 17 de Março de 2004 – Processo n.º 0962/03
- Acórdão de 12 de Novembro de 2003 – Processo n.º 01368/03
- Acórdão de 5 de Novembro de 2003 – Processo n.º 1100/02
- Acórdão de 22 de Julho de 2003 – Processo n.º 388/03
- Acórdão de 2 de Julho de 2003 – Processo n.º 0874/03
- Acórdão de 29 de Maio de 2003 – Processo n.º 688/03
- Acórdão de 15 de Maio de 2003 – Processo n.º 0212/03
- Acórdão de 13 de Fevereiro de 2003 – Processo n.º 01961/02
- Acórdão de 6 de Fevereiro de 2003 – Processo n.º 1720/02
- Acórdão de 21 de Janeiro de 2003 – Processo n.º 990/02
- Acórdão de 10 de Outubro de 2002 – Processo n.º 48.402
- Acórdão de 2 de Julho de 2002 – Processo n.º 0405/02
- Acórdão de 29 de Maio de 2002 – Processo n.º 114/02
- Acórdão de 29 de Maio de 2002 – Processo n.º 452/02
- Acórdão de 29 de Maio de 2002 – Processo n.º 0393/02
- Acórdão de 16 de Maio de 2002 – Processo n.º 509/02
- Acórdão de 8 de Maio de 2002 – Processo n.º 115/02
- Acórdão de 24 de Abril de 2002 – Processo n.º 047368

- Acórdão de 13 de Março de 2002 – Processo n.º 026765
- Acórdão de 24 de Fevereiro de 2002 – Processo n.º 0113/02
- Acórdão de 20 de Fevereiro de 2002 – Processo n.º 026669
- Acórdão de 6 de Fevereiro de 2002 – Processo n.º 26690
- Acórdão de 13 de Março de 2001 – Processo n.º 43879
- Acórdão de 13 de Dezembro de 2000 – Processo n.º 044761
- Acórdão de 9 de Novembro de 2000 – Processo n.º 046441
- Acórdão de 31 de Maio de 2000 – Processo n.º 41201
- Acórdão de 9 de Junho de 1999 – Processo n.º 043994
- Acórdão de 1 de Julho de 1997 – Processo n.º 41588
- Acórdão de 20 de Junho de 1996 - Processo n.º 31.592
- Acórdão de 12 de Junho de 1990 – Processo n.º 027053
- Acórdão de 20 de Junho de 1989 – Processo n.º 25916
- Acórdão de 15 de Novembro de 1988 – Processo n.º 026076

#### **TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL**

- Acórdão de 21 de Fevereiro de 2008 – Processo n.º 00481/04
- Acórdão de 4 de Dezembro de 2007 – Processo n.º 1740/07
- Acórdão de 9 de Maio de 2007 – Processo n.º 01041/06
- Acórdão de 16 de Maio de 2006 – Processo n.º 00504/05
- Acórdão de 9 de Maio de 2006 – Processo n.º 00436/05
- Acórdão de 5 de Julho de 2005 – Processo n.º 05675/01
- Acórdão de 3 de Novembro de 2004 – Processo n.º 00151/04

#### **TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE**

- Acórdão de 12 de Março de 2009 – Processo n.º 01116/04.0BEBRG
- Acórdão de 8 de Março de 2007 – Processo n.º 00996/04.3BEBRG

#### **TRIBUNAL DE CONFLITOS**

- Acórdão de 17 de Maio de 2007 – Processo n.º 05/07

## JURISPRUDÊNCIA DO TJCE<sup>278</sup>

- Acórdão *Amurta*, de 8 de Novembro de 2007 – C-379/05
- Acórdão *Becker*, de 23 de Outubro de 2003 – C-4/02 e C-5/02
- Acórdão *Bonifaci et al.*, de 10 de Julho de 1997 – C-94/95 e C-95/95
- Acórdão *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, de 5 de Março de 1996 – C-46/93 e 48/93
- Acórdão *Brinkmann*, de 24 de Setembro de 1998 – C-319/96
- Acórdão *British Telecommunications*, de 26 de Março de 1996 – C-392/93
- Acórdão *Comateb et al.*, de 14 de Janeiro de 1997 – C-192/95 a C-218/95
- Acórdão *Consorzio Industrie Fiammiferi*, de 9 de Setembro de 2003 – C-198/01
- Acórdão *Danske Slagterier*, de 24 de Março de 2009 – C-445/06
- Acórdão *Denkavit International*, de 17 de Outubro de 1996 – C-283/94, C-291/94 e C-292/94
- Acórdão *Denkavit II*, de 14 de Dezembro de 2006 – C-170/05
- Acórdão *Dilexport*, de 9 de Fevereiro de 1999 – C-343/96
- Acórdão *Dillenkofer et al.*, de 8 de Outubro de 2006 – C-178/94, C-179/94, C-188/94 a C-190/94
- Acórdão *Francovich*, de 19 de Novembro de 1991 – C-6/90 e C-9/90.
- Acórdão *Fratelli Costanzo*, de 22 de Junho de 1989 – 103/88
- Acórdão *Haim*, de 4 de Julho de 2000 – C-424/97
- Acórdão *Hedley Lomas*, de 23 de Maio de 1996 – C-5/94
- Acórdão *Kaefer Proccaci*, de 12 de Dezembro de 1990 – C-100/89 e C-101/89
- Acórdãos *Köbler*, de 30 de Setembro de 2003 – C-224/01
- Acórdão *Konle*, de 1 de Junho de 1999 – C-302/97
- Acórdão *Marshall*, de 26 de Fevereiro de 1986 – 152/84
- Acórdão *Maso*, de 10 de Julho de 1997 – C-373/95

---

<sup>278</sup> Toda a jurisprudência comunitária referenciada ou citada no presente estudo pode ser consultada nos sítios do TJCE (<http://curia.europa.eu/>) ou do EUROLEX (<http://eur-lex.europa.eu/>). Para efeitos de simplificação e facilidade de referência, optámos por identificar os acórdãos por ordem alfabética e por referência à designação que os mesmos adoptam na doutrina e jurisprudência comunitárias – e que, vulgarmente, corresponde à identificação de uma ou de várias partes no processo –, sendo igualmente referida a respectiva data e número de processo.



- Acórdão *Metallgesellschaft*, de 8 de Março de 2001 – C-397/98 e C-410/98
- Acórdão *Michailidis*, de 21 de Setembro de 2000 – C-441/98 e C-442/98
- Acórdão *Modelo SGPS SA*, de 29 de Setembro de 2006 – C-56/98
- Acórdão *Nobrook Laboratories*, de 2 de Abril de 1998 – C-127/95
- Acórdão *Peter Paul*, de 12 de Outubro de 2004 – C-222/02
- Acórdão *Politi*, de 29 de Junho de 2000 – C-154/99
- Acórdão *Ratti*, de 5 de Abril de 1979 – 148/78
- Acórdão *Rosalba Palmisani*, de 10 de Julho de 1997 – C-261/95
- Acórdão *Sanz de Lera et. al.*, de 14 de Dezembro de 1995 – C-163/94, C-165/94 e C-250/94
- Acórdão *Skatteverket*, de 18 de Dezembro de 2007 – C-101/05
- Acórdão *Stockholm Lindopark*, de 18 de Janeiro de 2001 – C-150/99
- Acórdão *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, de 13 de Março de 2007 – C-524/04
- Acórdão *Traghetti*, de 13 de Junho de 2006 – C-173/03
- Acórdão *Van Duyn*, de 4 de Dezembro de 1974 – 41/74
- Acórdão *Van Gend en Loos*, de 5 de Fevereiro de 1963 – 26/62
- Acórdão *Walter Rechberger et. al.*, de 15 de Junho de 1999 – C -140/97

## BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, MÁRIO AROSO DE, “Anulação de Actos Administrativos e Relações Jurídicas Emergente”, Coimbra, 2002, Almedina

ALMEIDA COSTA, MÁRIO JÚLIO DE “Direito das Obrigações”, 9.<sup>a</sup> Edição, Coimbra 2001, Almedina

AMARAL, DIOGO FREITAS DO, “Curso de Direito Administrativo”, Volume I, 2.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 2001, Almedina

AMARAL, DIOGO FREITAS DO, “Curso de Direito Administrativo” Volume II, 2.<sup>a</sup> Reimpressão, Lisboa, 2001, Almedina

AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *Intervenção do Professor Freitas do Amaral in “A Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado – Trabalhos Preparatórios da Reforma”*, Ministério da Justiça (Gabinete de Política Legislativa e Planeamento), Coimbra, 2002, Coimbra Editora

ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIERA DE, “Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976”, 4.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 2009, Almedina

BOTELHO, JOSÉ MANUEL DA S. SANTOS *et. al.*, “Código do Procedimento Administrativo Anotado – Comentado – Jurisprudência”, 3.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 1996, Livraria Almedina

CADILHA, CARLOS ALBERTO FERNANDES, “Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas, Anotado”, Coimbra, 2008, Coimbra Editora

CAETANO, MARCELLO, “Manual de Direito Administrativo, Tomo II”, 10.<sup>a</sup> Edição, 5.<sup>a</sup> Reimpressão, Coimbra, 1994, Almedina

CAMPOS, DIOGO LEITE DE / CAMPOS, MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE, “Direito Tributário”, 2.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 2000, Almedina

CAMPOS, DIOGO LEITE DE / RODRIGUES, BENJAMIM SILVA / SOUSA, JORGE LOPES DE “Lei Geral Tributária. Comentada e Anotada”. 3.<sup>a</sup> Edição, Lisboa, 2003, Áreas Editora

CAMPOS, JOÃO MOTA DE / CAMPOS, JOÃO LUIZ MOTA DE, “Manual de Direito Comunitário, 5.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 2007, Coimbra Editora

CANOTILHO, J.J. GOMES, “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 4.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 2000, Livraria Almedina

CANOTILHO, J.J. GOMES/VITAL MOREIRA, “Constituição da República Portuguesa Anotada”, Volume I, 4.<sup>a</sup> Edição Revista, Coimbra, 2007, Coimbra Editora

CAUPERS, JOÃO, “Introdução ao Direito Administrativo”, 5.<sup>a</sup> Edição, Lisboa, 2000, Âncora Editora

COELHO, TERESA LEAL, *A Jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidades relativa ao efeito directo da directiva comunitária*, Curso para Doutoramento 2005/2007, Jorge Henrique da Cruz Pinto Furtado (coordenação), Universidade Lusíada, disponível em [http://www.estig.ipbeja.pt/~ac\\_direito/caracterizacao\\_oj\\_comunitaria.pdf](http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/caracterizacao_oj_comunitaria.pdf), a 6 de Janeiro de 2010

CORREIA, MARIA LÚCIA C. A AMARAL PINTO., “Responsabilidade do Estado e Dever de Indemnizar do Legislador”, Coimbra, 1998, Coimbra Editora

CORTEZ, MARGARIDA, “Responsabilidade Civil da Administração por Actos Administrativos Ilegais e Concurso de Omissão Culposa do Lesado”, *Studia Iuridica* 52, Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2000, Coimbra Editora

COSTA, JOSÉ MANUEL M. CARDOSO DA, “Curso de Direito Fiscal”, Coimbra, 1970, Almedina

DUARTE, MARIA LUÍSA, “A Cidadania da União Europeia e a Responsabilidade dos Estados por Violação do Direito Comunitário”, Lisboa, 1994, Lex Edições Jurídicas

EUSÉBIO, DOMINGOS MARTINS, “Alguns Aspectos da Relação Jurídica Tributária”, Coimbra, 1958

FAVEIRO, VÍTOR, “O Estatuto do Contribuinte”, Coimbra, 2002, Coimbra Editora

FAVEIRO, VÍTOR ANTÓNIO DUARTE, “Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, I Volume, Introdução ao Estudo da Realidade Tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal”, Coimbra, 1984, Coimbra Editora

FERNANDES, LUÍS A. CARVALHO, “Teoria Geral do Direito Civil II – Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica”, 3.<sup>a</sup> Edição, Lisboa, 2001, Universidade Católica Portuguesa

FEIO, DIOGO, “A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento”, Coimbra, 2001, Coimbra Editora

GAMA, JOÃO TABORDA DA, *Erros, Serviços e Vícios na Atribuição de juros Indemnizatórios – Comentário ao AcSTA n.º 114/02, de 29-05 (Rel.: Almeida Lopes) e ao AcSTA n.º 772/04, de 7-11 (Rel.: Beata de Queiroz) in “Fiscalidade” n.º 23, Julho-Setembro 2005, Edição do Instituto Superior de Gestão*

GARCIA, MARIA DA GLÓRIA F. P. DIAS, “A Responsabilidade do Estado e Demais Pessoas Colectivas Públicas, Lisboa”, Lisboa, 1997, Conselho Económico e Social

GOMES, CARLA AMADO, “O Livro das Ilusões: A Responsabilidade do Estado por Violação do Direito Comunitário, apesar da Lei 67/2007, de 31 de Dezembro”, Revista da Centro de Estudos Judiciários n.º 11 (2009), Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, p. 291-315

GOMES, CARLA AMADO, “Três Textos sobre o Novo Regime d Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas”, Lisboa, 2008, AAFDL

GONÇALVES, PEDRO, “Entidades Privadas com Poderes Públicos – O Exercício de Poderes Públicos de Autoridade por Entidades Privadas com Funções Administrativas”, Coimbra, 2005, Almedina

GORJÃO-HENRIQUES, MIGUEL, “Direito Comunitário”, 4.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 2007, Almedina

GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, “Lei Geral Tributária Anotada”, Lisboa, 2001, Rei dos Livros

GUIMARÃES, VASCO BRANCO, “A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal”, Lisboa/Toledo, 2007, Vislis Editores

GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *A Estrutura da Obrigação de Imposto e os Princípios Constitucionais da Legalidade, Segurança Jurídica e Protecção da Confiança* in “Estudos de Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Correia e Valle, CCTF n.º 171, Lisboa, 1995, Ministério das Finanças

HELMINEN, MARJAANA, “EU Tax Law – Direct Taxation”, Amsterdam, 2009, IBFD

JANS, JAN H., *European Law and the Inapplicability of the ‘Speciality Principle’*, disponível em <http://ssrn.com/abstract=1126507>, a 6 de Janeiro de 2010

LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES, “Direito das Obrigações”, Volume I, 2.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 2003, Almedina

MARINHO, EUGÉNIO FERNANDO DE SÁ CERQUEIRA/SOUSA PINTO, ANTÓNIO CARLOS/BRITO DA SILVA, JOÃO PEDRO TEIXEIRA, *Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Pessoas Colectivas Públicas no Direito Português* in “Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas” n.º 9 – 2006, Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto

MARTÍNEZ, PEDRO SOARES, “Direito Fiscal”, 7.<sup>a</sup> Edição Revista e Actualizada, Coimbra, 1993, Almedina

MARTÍNEZ, PEDRO SOARES, “A Obrigação Tributária”, CCTF. n.º 11, Lisboa, 1963, Ministério das Finanças

MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, “A Fiscalização Administrativa da Constitucionalidade”, Coimbra, 2004, Almedina

MEDEIROS, RUI, “A Decisão de Inconstitucionalidade – Os Autores, o Conteúdo e os Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade da Lei”, Lisboa, 1999, Universidade Católica Editora

MEDEIROS, RUI, “Ensaio sobre a Responsabilidade Civil do Estado por Actos Legislativos”, Coimbra, 1992, Livraria Almedina

MESQUITA, MARIA JOSÉ RANGEL DE, *Da Responsabilidade Civil Extracontratual da Administração no Ordenamento Jurídico-Constitucional Vigente in “Responsabilidade Civil Extracontratual da Administração Pública”,* Coordenação Fausto de Quadros, Coimbra, 1995, Almedina

MESQUITA, MARIA JOSÉ RANGEL DE, “O Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas e o Direito da União Europeia”, Coimbra, 2009, Almedina.

MIRANDA, JORGE, “Manual de Direito Constitucional, Tomo VI, Inconstitucionalidade e Garantia da Constituição”, 2.<sup>a</sup> Edição, Revista e Actualizada, Coimbra, 2005, Coimbra Editora

MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo I, Coimbra, 2005, Coimbra Editora

MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo II, Coimbra, 2006, Coimbra Editora

MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo III, Coimbra, 2007, Coimbra Editora

MONCADA, LUÍS CABRAL DE, “Responsabilidade Civil Extra-Contratual do Estado, A Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro”, Lisboa, 2008, Edição Abreu & Marques, Vinhas e Associados, Sociedade de Advogados RL.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, “O Dever Fundamental de Pagar Imposto”, Coimbra, 1998, Almedina

NABAIS, JOSÉ CASALTA, “Direito Fiscal”, 3.ª Edição, Coimbra, 2005, Almedina.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Responsabilidade Civil da Administração Fiscal* in “Fiscalidade” n.º 33, Janeiro-Março 2008, Edição do Instituto Superior de Gestão

OTERO, PAULO, “Legalidade e Administração Pública: O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade”, Coimbra, 2003, Almedina

PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, “Fiscalidade”, Coimbra, 2005, Almedina

QUADROS, FAUSTO DE, “Direito da União Europeia”, Coimbra, 2004, Almedina

QUADROS, FAUSTO DE (coordenação), “Responsabilidade Civil Extracontratual da Administração Pública”, Coimbra, 1995, Almedina

RATO, ANTÓNIO ESTEVES FERMIANO, *Responsabilidade* in José Pedro Fernandes (Director) “Dicionário Jurídico da Administração Pública, VII”, Lisboa, 1996, Edição de Autor

RIBEIRO, MARTA CHANTAL DA CUNHA MACHADO, “Da Responsabilidade do Estado pela Violação do Direito Comunitário”, Coimbra, 1996, Livraria Almedina

SANCHES, J. L. SALDANHA, “Manual de Direito Fiscal”, 3.ª Edição, Coimbra, 2007, Coimbra Editora

SILVA, JOSÉ LUÍS MOREIRA DA, *Da Responsabilidade Civil da Administração Pública por Actos Ilícitos* in “Responsabilidade Civil Extracontratual da Administração Pública”, Coordenação Fausto de Quadros, Coimbra, 1995, Almedina

SILVA, VASCO MANUEL PASCOAL DIAS PEREIRA DA, “Em Busca do Acto Administrativo Perdido”, Coimbra, 1998, Livraria Almedina

SCHOUSBOE, CLAUS ULRICH, “The concept of damage as an element of the non-contractual liability of the European Community”, 2003, disponível em <http://www.rettid.dk/artikler/2003.afh-3.pdf>, a 3 de Janeiro de 2009.

SOUSA, JORGE LOPES DE, “Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado”, Volume I, 5.ª Edição, Lisboa, 2006, Áreas Editora

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Juros nas Relações Tributárias* in DIOGO LEITE DE CAMPOS (coord.) “Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, Lisboa, 1999, Vislis Editores

SOUSA, MARCELO REBELO DE /MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, “Direito Administrativo Geral, Tomo I, Introdução e Princípios Fundamentais”, 2.ª Edição, Lisboa, 2007, Dom Quixote

SOUSA, MARCELO REBELO DE /MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, “Direito Administrativo Geral, Tomo III, Actividade Administrativa, Responsabilidade Civil Administrativa”, Lisboa, 2008, Dom Quixote

TEIXEIRA, ANTÓNIO BRAZ, “Princípios de Direito Fiscal”, Volume I, 3.ª Edição, Coimbra, 1985, Almedina

TERRA, BEN J.M./WATEL, PETER J., “European Tax Law”, Fourth Edition, The Hague, 2005, Kluwer Law International

VARELA, JOÃO DE MATOS ANTUNES, “Das Obrigações em Geral”, Volume I, 10.ª Edição, Coimbra, 2000, Almedina

XAVIER, ALBERTO, “Direito Tributário Internacional”, 2.º Edição Actualizada, Coimbra, 2007, Almedina

XAVIER, ALBERTO, “Manual de Direito Fiscal, I”, Lisboa, 1981, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa